



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

Processo nº 10111.720768/2015-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.263 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria Aduaneiro
Recorrente BIG BOM CONFECÇÕES DE ROUPAS LTDA - EPP E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 22/12/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei n. 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário para lhe dar provimento integral, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Waldir Navarro Bezerra. A Conselheira Maria Aparecida Martins apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 28/04/2015, em face do contribuinte em epígrafe e de devedores solidários, formalizando a exigência de multa de 100% do valor aduaneiro, em virtude dos fatos a seguir descritos. Para bem relatar o feito, socorre-se de trechos do Acórdão exarado pela DRJ.

A presente fiscalização foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0816500-2015-00204-3 a fim de verificar a ocorrência de ocultação do verdadeiro responsável pelas operações e/ou interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior realizadas pela empresa PB - PORTO BRASIL INDUSTRIA COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA (CNPJ nº 05.433.530/0001-47) (doravante denominada PORTO BRASIL) e para as quais a empresa fiscalizada figura como real adquirente oculta das mercadorias importadas.

A presente fiscalização resulta assim da conclusão de procedimento especial regido pela legislação constante da Instrução Normativa SRF nº 228/2002 sobre a empresa PORTO BRASIL que concluiu pela autuação da mesma por ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas através da lavratura do Auto de Infração constante do Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 10111.721548/2013-16.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.

Foram autuados pelo presente Auto de Infração:

Como Contribuinte (Importador):

- A empresa PB - PORTO BRASIL INDUSTRIA COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, inscrita no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) sob o nº 05.433.530/0001-47, (...)

Como Responsável Solidário (Adquirente das mercadorias):

- A empresa BIG BOM CONFECÇÕES DE ROUPAS LTDA - EPP, inscrita no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) sob o nº 13.550.720/0001-72(...)

Como Responsáveis Solidários (sócios administradores):

- HONG NAIJING YU, CPF Nº 143.656.528-69, sócia-administradora, (...).

- DAO YICHAH, CPF Nº 217.800.278-18, sócio, (...)

- FABIO MARTINS DA SILVA, CPF Nº 096.503.997-80, sócio-administrador (...).

- LUCTEL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA - ME, CNPJ
Nº 08.705.363/0001-34, sócio, (...)

Notificados, apenas a BIG BON e o Sr. Fábio Martins da Silva apresentaram
impugnações.

A DRJ julgou as impugnações improcedentes, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 22/12/2011

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignadas, as Impugnantes apresentaram Recursos Voluntários.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Há que se apontar, de início que a decisão da DRJ não atentou para a tempestividade de uma das Impugnações apresentadas. Conforme o relatório da mesma, as notificações ocorreram nas seguintes datas:

A empresa BIG BOM CONFECÇÕES DE ROUPAS LTDA – EPP foi cientificada do Auto de Infração por via eletrônica, em 28/04/2015 (fls. 185).

A empresa PB - PORTO BRASIL INDUSTRIA COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA foi cientificada do Auto de Infração via Edital, em 27/05/2015 (fls. 258).

O Sr. Dão Yichai foi cientificado do Auto de Infração via Aviso de Recebimento, em 06/05/2015 (fls. 262).

O Sr. Hong Naijing Yu foi cientificado do Auto de Infração via Aviso de Recebimento, em 06/05/2015 (fls. 264).

A empresa LUCTEL COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA – ME foi cientificada do Auto de Infração via Edital, em 16/06/2015 (fls. 266).

O Sr. Fábio Martins da Silva foi cientificado do Auto de Infração via Aviso de Recebimento, em 10/09/2015 (fls. 271).

Compulsando o processo, se verifica que a ciência por decurso de prazo da notificação da BIG BOM se deu apenas 13/05/2015, tendo sua Impugnação sido apresentada no dia 01/06/2015, logo, tempestivamente. Todavia, a ciência do Sr. Fábio Martins se deu em 10/09/2015, enquanto sua Impugnação foi apresentada em 21/10/2015, logo, intempestiva, nos termos do art. 56 do Decreto 7574/2011.

Isso por si só já bastaria para que não se conhecesse do presente Recurso Voluntário do Sr. Fábio Martins. Some-se a isso o fato do mesmo ter sido intimado da decisão da DRJ em 30/01/2016, tendo apresentado o seu Recurso só em 04/05/2016 - novamente intempestivo. Assim, não conheço do Recurso Voluntário do Sr. Fábio Martins.

Quanto ao Recurso Voluntário da BIG BOM, o mesmo se encontra tempestivo e adequado aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

I) Da ocorrência da interposição fraudulenta por parte da BIG BOM

Prosseguindo quanto ao mérito, verificamos que o único ponto controverso é a ocorrência ou não de interposição fraudulenta de terceiros na exportação. Sobre a caracterização desse tipo infracional, já nos manifestamos recentemente (DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Simulação na Interposição Fraudulenta de Terceiros*. In Revista Direito Tributário Atual, v.36. IBDT, 2016. P.70-88), pelo que reproduziremos abaixo nossas considerações.

A infração aduaneira de interposição fraudulenta está tipificada no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com redação dada pela lei 10.637/2002, *verbis*:

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.

§ 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.

Em primeiro lugar, analisando o *caput*, verifica-se que o “produto” da infração é o “Dano ao Erário”, o que conduziu diversos argumentos no contencioso tributário no sentido de desqualificar a ocorrência do ilícito quando os tributos tivessem sido todos pagos pela pessoa interposta, alegando inexistência do dano.

Sobre isso, deve-se frisar que o bem tutelado pelo dispositivo não é o Erário exclusivamente, mas também o controle aduaneiro, como reconhecido pela jurisprudência do CARF em diversas oportunidades, ainda que sob argumentos diversos.

O primeiro argumento, de que o Dano ao Erário seria presumido por força de lei, tem redação de especial clareza no Acórdão 3403-002.842, de relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan¹:

1 “A aplicação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não demanda demonstração de qual tenha sido o dano ao Erário. Uma leitura sistemática do referido art. 23 (aqui já transcrito) afasta o equívoco, pois é cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário.”

Por outro lado, um segundo argumento seria de natureza finalística, frisando que o bem tutelado pelo tipo infracional seria o controle aduaneiro e a proteção das fronteiras nacionais (BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. “Interposição Fraudulenta de Pessoas: Tipicidade da Infração e a necessidade de comprovação do Dolo” In *Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014. P.422).

Sem pretender entrar na análise da constitucionalidade ou não da previsão do art. 23 do DL 1.455/76, verifica-se que os argumentos são cumuláveis para sustentar a aplicação da sanção nos casos em que não há prova de efetiva perda de arrecadação do Erário.

Através da ocultação dos partícipes da operação, especialmente do real adquirente da mercadoria importada, era possível reduzir a carga tributária de maneira ilícita, escapando à incidência do IPI decorrente da equiparação estabelecida no referido art. 79 da MP 2.158-35/2001. Para além do aspecto tributário, há vantagens aduaneiras, como evitar controles aduaneiros de natureza administrativa (parametrização com base nas características do sujeito passivo).

Portanto, o argumento levantado pela BIG BOM de que o produto adquirido teria alíquota zero de IPI não seria suficiente para ilidir a aplicação da sanção específica, se constatada a interposição fraudulenta, pois o bem defendido pela figura infracional vai bem além da simples arrecadação tributária.

Nesse ponto, torna-se essencial uma observação. O art. 23 do DL 1.455/76 traz *duas* espécies distintas de interposição fraudulenta de terceiros. A primeira é a denominada *comprovada*, diante da existência de provas inequívocas de que uma empresa acobertou outro sujeito mediante fraude ou simulação; enquanto a segunda é a modalidade *presumida*, bastando para tanto que não haja comprovação, por parte do importador, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Trata-se, pois, de hipóteses normativas distintas (ocultação de pessoas e não comprovação da origem de recursos) para as quais se aplicam a mesma sanção, qual seja, a pena de perdimento dos bens importados, conversível em multa – com a peculiaridade de, nos casos de interposição comprovada, incidirem multas específicas relativas à cessão de nome para acobertamento.

Retomando a análise especificamente da interposição *comprovada*, deve-se atentar que a norma não pune *qualquer* espécie de ocultação de pessoas – é necessário não apenas o resultado final, mas também a adoção de um meio específico, qual seja, a utilização de *fraude* ou *simulação*, inclusive *interposição fraudulenta de terceiros*.

Quanto à definição de fraude, é usual na prática tributária e aduaneira que essa definição seja colhida no art. 72 da lei 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Naturalmente, em razão do escopo mais amplo da regra proibitiva, que tem por finalidade a proteção do controle aduaneiro, deve-se compreendê-la de forma mais ampla, para incluir qualquer ação ou omissão dolosa tendente a fraudar o controle aduaneiro como, por exemplo, com a ocultação de adquirente de mercadoria de importação proibida¹, caso em que não há qualquer efeito tributário na conduta.

Mais relevante, para o presente caso, é a hipótese da simulação. A interposição de pessoas simuladas é uma espécie de simulação subjetiva, razão pela qual a caracterização da interposição fraudulenta de terceiros na importação está sujeita inteiramente ao regime jurídico das simulações do Direito Civil.

É necessário, pois, que os elementos presentes no conceito de simulação sejam amplamente comprovados pelo Fisco para que se possa configurar a interposição fraudulenta de terceiros. Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo corroboram esse entendimento, afirmando que “*não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem*

*prova de fraude ou prova de simulação.” (SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz R. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude - a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Editora, 2013, p.60).*

Entendemos, pessoalmente, que *a simulação seria a realizada através de um conluio das partes negociantes para realizar dolosamente um negócio cuja forma seja utilizada para ocultar substância inexistente ou absolutamente incompatível com a causa típica da forma praticada, com o objetivo de prejudicar terceiros, através da aposição de elementos falsos nas declarações negociais.*

Pois bem, diante disso, vejamos quais os indícios apontados pela Fiscalização para justificar a ocorrência de fraude ou simulação nessa operação comercial, para fins de imputação das pesadas penas da interposição fraudulenta.

Em primeiro lugar, devemos observar que a fiscalização investigou ***uma única importação*** feita pela PORTO BRASIL, cujos bens foram vendidos integralmente para a BIG BOM.

Na primeira intimação fiscal recebida pela BIG BOM, foi solicitado, entre outras coisas, o seguinte: I) Livros contábeis e plano de contas do ano de 2011; II) extratos bancários originais das contas da empresa, com toda a movimentação de 2011 (com indicação das contas de origem e destino dos recursos); III) declaração, firmada pelo representante da empresa, informando quais mercadorias estão em posse da empresa daquelas constantes na nota fiscal referente aos bens importados através da DI analisada.

Em sua resposta, a BIG BOM informa que: I) não escritura os livros Diário e Razão por ser optante do SIMPLES, mas junta cópias do livro Caixa de 2011; II) apresenta cópias de extratos bancários da conta da empresa no período solicitado, mas sem indicação das contas de origem e destino dos recursos; III) Declaração, firmada por representante legal da empresa, informando que, apesar de algumas das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 751/2011 ainda figurarem em seu estoque fiscal, nenhuma das mercadorias encontram-se fisicamente de posse da empresa. Adicionalmente a empresa apresenta uma série de cópias de Notas Fiscais Eletrônicas de saída (venda) de mercadorias (fl.106).

A BIG BOM demonstra, através das notas fiscais apresentadas, que vendeu os produtos adquiridos da PORTO BRASIL, como se pode conferir pela descrição da mercadoria, com exceção de aproximadamente 4300 peças que, por estarem defeituosas, foram **devolvidas** à PORTO BRASIL, afirmando que por conta disso **tais mercadorias não foram pagas**. Tal informação é corroborada pela constatação da fiscalização de fl.26:

temos que não há, em todo o Livro Caixa apresentado, e em especial no dia 22/11/2011, qualquer transação que possa ser relacionada à “aquisição” junto à PORTO BRASIL das mercadorias amparadas pela Nota Fiscal nº 751/2011 no valor total de R\$ 545.009,86.

À partir disso, o fiscal presume que a transação não existira de fato, tratando-se de uma ficção contábil-fiscal, mas não junta qualquer indício ou prova disso. Ora, poderia muito bem solicitar informações bancárias para comprovar transferências anteriores à importação entre a BIG BOM e a PORTO BRASIL, mas não o fez.

A situação da ausência do pagamento em razão da devolução de parte dos produtos que estavam defeituosos, declaração esta que não foi infirmada pela fiscalização em nenhum momento por provas ou indícios em sentido contrário, vai de encontro a um dos fundamentos utilizados no erudito acórdão da DRJ, que analisou a **ausência de risco** como elemento caracterizador da interposição fraudulenta:

Como dito, a tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta, enquanto que na Importação por “conta e ordem” e na Importação por “encomenda” no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (REAL COMPRADOR).

Em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação este risco é inexistente, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

O critério é assaz pertinente, mas no caso em tela milita contra a própria fiscalização, visto que a devolução de parte das mercadorias por conta de defeitos deixa claro que há risco da PORTO BRASIL na operação de importação, que inclusive culminou com o seu não pagamento.

Outro fundamento pela manutenção da autuação foi o seguinte:

*Claramente não há tempo hábil para negociação comercial e as mercadorias são **repassadas integralmente aos adquirentes** tão logo sejam liberadas dos controles alfandegários. Adicionalmente, a agregação praticada é claramente não comercial uma vez que uma **agregação bruta média de apenas 18%** é totalmente insuficiente para financiar os custos operacionais que uma empresa atacadista teria (gastos com armazenagem, movimentação de carga, depósito, frete, pessoal, aluguel, luz, água, etc.) e ainda gerar lucro.*

De fato, o valor agregado na transação entre o importador e o adquirente é indício tipicamente utilizado para demonstrar a ocorrência da interposição fraudulenta, e isso resta claro em casos em que a agregação fica próxima de zero. Mas no caso de uma agregação de **18%**, a fiscalização deveria demonstrar de alguma forma que tal valor seria insuficiente, pois não me parece de modo algum absurdo que se realize uma operação com tal margem.

Pelo contrário, a fiscalização e o acórdão recorrido cingiram-se em afirmar que tal valor agregado seria "totalmente insuficiente", sem demonstrar qual valor seria suficiente para o setor, nem quais os parâmetros adotados para atestar tal insuficiência, afastando assim qualquer valor probatório ou indiciário que esse dado pode ter.

Recapitulando o que há (ou que não há) de provas e indícios no processo:

I) Não há qualquer prova de pagamentos feitos pela BIG BOM à PORTO BRASIL para lhe fornecer recursos para a importação.

II) A PORTO BRASIL assumiu o risco na importação, visto que parte dos produtos foi devolvido por defeitos e não houve sequer o pagamento ainda, por parte da BIG BOM.

III) Não há qualquer prova de que a margem de valor agregado de 18% seja absolutamente insuficiente ou inadequada.

IV) Não há qualquer prova de comunicações entre a BIG BOM e a PORTO BRASIL que indique a prática da interposição, tampouco há provas de negociações entre a BIG BOM e a exportadora estrangeira para operacionalização da importação.

O que resta, efetivamente, como justificativa da autuação é o fato da BIG BOM ter adquirido todos os produtos importados, e o fato da emissão da NF de saída ter se dado logo em seguida do desembaraço.

Tais fatos são, eventualmente, indícios da ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros, mas isoladamente não comprovam nada, pois, como colocado pelos Contribuintes em suas impugnações, é prática comum no mercado que os bens importados sejam negociados antes mesmo dele chegar ao país, de modo que uma vez desembaraçado, já houve a negociação entre o importador e o adquirente. E tal fato não configura fraude ou simulação.

Paradigmático é o acórdão 3403-002.842, no qual a questão foi amplamente compreendida, e foram respeitados os limites normativos de configuração da interposição fraudulenta de terceiros em sua modalidade comprovada. Lá foi consignado pelo seu relator que:

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

Além de reconhecer a necessidade de configuração de fraude ou simulação, deixa claro o ônus da Fazenda de demonstrar a ocorrência de tais ilícitos para que se aplique a sanção de perdimento dos bens.

Desse modo, não há como sustentar a ocorrência da interposição por parte da BIG BOM, razão pela qual dou provimento ao Recurso Voluntário para excluí-la da autuação fiscal, que indiretamente beneficia também aos seus sócios que também devem ser excluídos:

HONG NAIJING YU, CPF Nº 143.656.528-69, sócia-administradora, residente à R BAICURI, 117 - Bairro: ALTO DE PINHEIROS – SÃO PAULO/SP – CEP 05469-030.

DAO YICHA, CPF Nº 217.800.278-18, sócio, residente à R BAICURI, 117 - Bairro: ALTO DE PINHEIROS – SÃO PAULO/SP – CEP 05469-030.

II) Do vício de motivação na autuação

Compulsando o art.10 do Decreto 70.235/72, verifica-se que o mesmo traz o rol de elementos do auto de infração, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:*

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

É requisito desse ato administrativo que ele *indique o fato de forma clara e determinada* - apresentando provas e indícios da ocorrência do fato gerador ou de descumprimento de obrigação principal ou acessória - e também *impute a esse fato os efeitos jurídicos* que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da autuação.

Trata-se do inarredável ***dever de motivação dos atos administrativos***, previsto no art. 2º da lei 9.784/99 como princípio vinculante à Administração Pública, cujo conteúdo mandatório, imediatamente prescritivo, vem veiculado no art. 50 do mesmo diploma legal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

*I - neguem, **limitem ou afetem direitos** ou interesses;*

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

*§ 1º A motivação deve ser **explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Ainda que essa regra não existisse expressa, a obrigatoriedade de motivar os atos administrativos decorreria do conjunto de princípios retores das relações de administração, por a atuação administrativa, em um Estado Democrático de Direito, deve ser motivada e motivável, sob pena de vício grave (Cf. FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos*, 5ªed. São Paulo: Malheiros, 2013. P.389-392).

Nos termos da lei, a motivação deverá ser *explícita, clara e congruente*. Resta identificarmos as condições legais de sua validade, dentro dos parâmetros indicados.

Por *explícita*, há que se compreender enunciados todos os elementos do raciocínio jurídico aplicado - desde os indícios e provas utilizados para construção da premissa maior do argumento, até a interpretação dada à legislação para identificar a premissa menor,

explicitando assim o iter intelectual subjacente à instanciamento da norma consubstanciada naquele ato.

Portanto, trata-se de uma característica decorrente de uma relação entre a motivação adotada e o agente administrativo.

Por *clara*, refere-se naturalmente à clareza textual como virtude de linguagem, essencialmente ligada à capacidade do texto ser compreendido pelos destinatários, o que exige a eliminação de ambiguidades e indeterminações, bem como a adoção de uma escrita objetiva.

Consubstancia, pois, uma elemento da motivação em si mesma, enquanto texto gramaticalmente estruturado.

Por fim, resta a *congruência*. Trata-se de um conceito linguístico adaptado da geometria, dizendo respeito a uma relação de semelhança, correspondência ou referibilidade - é dizer, a motivação congruente deve guardar precisa *referibilidade* com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa.

Trata-se, pois, de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ela se refere.

Feitas essas referências breves sobre a motivação das autuações, verifica-se que a autuação dos sócios da empresa PORTO BRASIL foi feita de forma absolutamente desmotivada.

Durante todo o relatório da fiscalização, o nome dos mesmos aparece somente na última página, no tópico "sujeição passiva", sem indicar as razões de fato e de direito que justificam a sua responsabilização:

10.5 FABIO MARTINS DA SILVA, CPF Nº 096.503.997-80, sócioadministrador, residente à R PEDRO MACHADO DA SILVA 25 - Bairro: INDUSTRIAL- VIANA/ES - CEP 29135-000.

10.6 LUCTEL COMERCIO INTERNACIONAL LTDA - ME, CNPJ Nº 08.705.363/0001-34, sócio, com sede em R. ALBERTO DE OLIVEIRA SANTOS, 59, EDIF: RICAMAR SALA: 1214 - Bairro: CENTRO - VITORIA/ES - CEP 29010-908.

Não basta à fiscalização indicar diversos dispositivos legais, é preciso que ela demonstre de que modo os fatos se amoldam às hipóteses contidas nas regras de responsabilização, individualizando as condutas dos sujeitos responsabilizados, o que não ocorreu.

Em vista do fato da motivação ser elemento essencial do auto de infração e a sua ausência ser vício insanável e questão de ordem pública, reconheço de ofício o vício para excluir FÁBIO MARTINS e LUCTEL COMERCIO do pólo passivo.

III) Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO para cancelar a presente autuação fiscal.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Declaração de Voto

Na sessão de julgamento acompanhei o Ilustre Relator pelas conclusões do seu voto e entendo relevante pontuar alguns pontos do meu entendimento.

É verdade, como exposto pelo Conselheiro Relator, que os indícios apontados pela fiscalização não são suficientes para a configuração da infração de interposição fraudulenta comprovada, tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com redação dada pela lei 10.637/2002, abaixo transcrito:

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.

(...)

No caso, não há qualquer comprovação de que a empresa BIG BOM tivesse interesse prévio nas importações, de forma que tivesse efetuado a encomenda prévia ou pactuado uma operação por conta e ordem com a PORTO BRASIL, tampouco do adiantamento de recursos da BIG BOM para a PORTO BRASIL para suportar integral ou parcialmente as despesas da importação das mercadorias. O que se tem aqui são somente irregularidades contábeis, rápido encaminhamento das importações à compradora no mercado interno e baixa agregação de valor na comercialização das mercadorias importadas pela PORTO BRASIL, que não são suficientes para a formação de um quadro indiciário convergente para a configuração da efetiva interposição fraudulenta na importação.

Apesar da existência da presunção a favor do Fisco na caracterização da infração por interposição fraudulenta a que se refere o §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (*interposição fraudulenta presumida*), não há que se olvidar que, para a infração prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (*interposição fraudulenta efetiva*), continua sendo da fiscalização o ônus da prova do seu cometimento pelas autuadas.

Não obstante isso, observa-se que, no processo nº 10111.721548/2013-16, tendo em vista a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações realizadas pela PORTO BRASIL do ano de 2009 até janeiro de

Processo nº 10111.720768/2015-94
Acórdão n.º **3402-004.263**

S3-C4T2
Fl. 8

2012, foi apurada a interposição fraudulenta presumida a que se refere o §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, o que é punível com o perdimento das mercadorias correspondentes ou multa equivalente.

Ademais, verifica-se que a importação objeto do presente processo - DI nº 11/2420659-2 - também teve a sua origem de recursos investigada naquele outro processo, conforme demonstra o quadro abaixo:

Termo de Verificação Fiscal no processo nº 10111.721548/2013-16:

22 dez 2011	1124206592	313.303,69	751	22 dez 2011	68359	13.550.720/0001-72	BIG BOM CONFECÇÕES DE ROUPAS LTDA	São Paulo	SP
22 dez 2011	1124263596	44.144,36	757	26 dez 2011	40598	12.125.509/0001-40	R e H IRIS COMERCIAL LTDA - EPP	São Paulo	SP
22 dez 2011	1124263600	40.346,14	756	26 dez 2011	16227	05.643.621/0001-07	KEZHI LIN - ME	São Paulo	SP
22 dez 2011	1124263618	42.873,94	753	23 dez 2011	14256	06.097.163/0001-10	CHEN JIANWEI	São Paulo	SP

Inclusive em relação a esta Declaração de Importação foi aplicada, no outro processo, a *multa por cessão de nome*, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, eis que o valor objeto de autuação em 22/12/2011 (data do registro da DI nº 11/2420659-2) inclui todas as importações acima registradas nesta data:

Auto de Infração no processo nº 10111.721548/2013-16:

Data de Referência	Valor da Operação	Multa (%)	Valor da Multa
22/12/2011	440.668,13	10,00	44.066,81

Dessa forma, embora houvesse elementos no processo nº 10111.721548/2013-16 para a lavratura de auto de infração para a aplicação da multa equivalente ao perdimento das mercadorias objeto da DI nº 11/2420659-2 com base no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (presunção de interposição fraudulenta), a fiscalização optou por efetuar o presente auto de infração pelo cometimento da *interposição fraudulenta efetiva*, com base no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, o que não pode prevalecer pela ausência de prova cabal da infração.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como declaro meu voto.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Conselheira