



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10111.721338/2016-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.283 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente KEZHI LIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/09/2011, 04/10/2011, 19/10/2011, 05/12/2011, 22/12/2011, 10/01/2012

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento lavrado por autoridade competente e com a observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, de modo a permitir ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 01/09/2011, 04/10/2011, 19/10/2011, 05/12/2011, 22/12/2011, 10/01/2012

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE

Hodiernamente, no âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, deve ser mantido o lançamento de ofício.

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. INEXISTÊNCIA.

A falta de comprovação do interesse comum previsto no art. 124, I do Código Tributário Nacional e a inexistência da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social, nos termos do art. 135, II, do mesmo Diploma Legal, afasta aplicação da sujeição passiva solidária ao sócio proprietário.

MULTA ADUANEIRA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, para negar provimento ao recurso interposto pela Recorrente Kezhi Lin – ME, e **(ii)** por maioria de votos, para dar provimento ao recurso do Recorrente Fabio Martins da Silva, para excluí-lo do polo passivo do auto de infração. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, que negava provimento ao recurso, por entender que o sócio agiu com excesso de poderes e infração à lei.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-77.319 (e-fls. 340-362), proferido pela 22ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou improcedente a impugnação, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/09/2011, 04/10/2011, 19/10/2011, 05/12/2011, 22/12/2011, 10/01/2012

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelo artigo 23, do Decreto-lei 1.455/1976, considerada dano ao Erário, punida com a pena de perdimento das mercadorias ou com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no valor total de R\$ 244.556,14 pela impossibilidade de sua apreensão, face a entrega a consumo. Fundamento Legal (fl.06): Arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §§ 1º e 6º do Decreto nº 6.759/09, arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

O presente Auto de Infração originou-se em decorrência da 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. Segundo a base de dados da RFB, a **KEZHI LIN nunca foi habilitada para operar no comércio exterior, no entanto, a KEZHI LIN operava de forma oculta em operações de importação de produtos por ela comercializados, utilizando para tal feito a cessão do nome e da estrutura documental da empresa PORTO BRASIL**, através de meios fraudulentos que resultaram em grandes danos à administração aduaneira.

A Fiscalização constatou a existência de duas empresas no qual uma atua como importadora dos produtos (no caso a PORTO BRASIL) e a outra atua como revendedora e distribuidora dos mesmos produtos no mercado interno (no caso a KEZHI LIN).

Vale destacar que a ficou demonstrado no Auto de Infração constante do PAF nº 10111.721548/2013-16, lavrado em desfavor da empresa PORTO BRASIL, esta não dispunha de capacidade financeira para proceder com as importações por ela efetuadas e ditas como se por conta própria fossem. **Tais importações eram suportadas financeiramente pela KEZHI LIN, a qual financiava as mercadorias importadas pela PORTO BRASIL que por sua vez as repassava à KEZHI LIN para posterior revenda no mercado interno, permanecendo a última oculta aos controles aduaneiros e desobediente às demais disposições legais que regulam uma operação de importação na modalidade “por conta e ordem de terceiros”.**

E como não havia a possibilidade de apreensão da mercadoria, dado que as mercadorias foram importadas nos anos de 2011 e 2012 e que a fiscalização não dispõe de qualquer informação acerca de seu paradeiro, consideramos que **as mercadorias não foram localizadas**, devendo ser aplicada, conforme rege o §3º do mesmo Artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, a penalidade de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas para as DIs objeto da presente fiscalização.

Intimada da exação em tela em 30/08/2016 (fls.286, 288), a autuada e seus sócios apresentaram impugnações em 20/09/2016 e 05/10/2016 (fls.249/266, 267/284 e 300/313), alegando, em síntese, que a multa não é cabível em razão de:

- O presente Auto de Infração é nulo, por carência de motivação correta e incompetência da autoridade fiscal autuante da Alfândega de Brasília;
- O AI é carente de provas e o próprio AFRFB alega de forma aleatória sem provas e o mínimo de embasamento legal;
- Meros indícios e uma alegação de confissão absurda não sustenta uma pena de perdimento;
- O Auto de Infração em análise não é claro e preciso quanto à descrição dos fatos e capitulação legal da infração;
- É fundamental que seja provado inequivocamente pelo fisco a ocorrência da infração, ônus tributário;
- Em obediência ao princípio da verdade material, a autoridade fiscal deverá investigar a real conduta praticada pelo contribuinte, documentando-a de uma forma que possibilite um pleno direito de defesa, o que no presente caso inexistiu;
- Não há provas, somente indícios e alegações sem fundamentos que inclusive tentam distorcer as respostas das intimações fazendo a interpretação equivocada e que quer fazer para imputar conduta fraudulenta;
- As mercadorias importadas pela PORTO BRASIL foram vendidas à KEZHI LIN-ME antes da nacionalização para em razão de os bancos estarem cobrando os empréstimos efetuados pela impugnante;
- A empresa PORTO BRASIL possuía capacidade para a efetuar as operações de importação. Os dados da sua contabilidade refletem a situação da gestão anterior sendo que a atual faz enormes esforços para o pagamento das dívidas tanto com fornecedores quanto dos débitos federais;
- Requer a juntada de documentos e a produção das provas em direito admitidas.

Conforme informações prestadas às fls. 427, as intimações sobre a decisão de primeira instância ocorreram nas seguintes datas:

Sujeito Passivo	CPF/CNPJ	Ciência do Acórdão da DRJ	Tipo	Recurso Voluntário
Kezhi Lin - ME.	05.643.621/0001-07	09/05/2017	Postal	06/06/2017
Kezhi Lin.	007.097.409-80	09/05/2017	Postal	Não
PB – Porto Brasil Ind., Com., Imp. e Exp. Ltda.	05.433530/0001-47	13/06/2017	Editais	Não
Fabio Martins da Silva.	096.503.997-80	16/05/2017	Postal	13/06/2017
Luctel Comércio Internacional Ltda.	08.705.363/0001-34	13/06/2017	Editais	Não

Somente a Autuada Kezhi Lin - ME e o Sr. Fabio Martins da Silva apresentaram Recursos Voluntários.

A Recorrente Kezhi Lin – ME pediu pelo provimento do recurso, com a reforma do Acórdão da DRJ, para que seja reconhecida a inexistência de interposição fraudulenta, anulando integralmente o Auto de Infração e a pena de perdimento aplicada convertida em multa, reconhecendo as nulidades por falta de motivação do ato administrativo que culminou na instauração do procedimento bem como todas as ilegalidades já destacadas no corpo do presente recurso, em especial a nulidade por falta de competência da autoridade autuante e falta de provas e respeito ao devido processo legal. **Para tanto, argumentou:**

- i) Nulidade do auto de infração por ausência de intimação e por falta de competência do órgão que autuou a Recorrente em razão da jurisdição, bem como nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que não foi permitido à Recorrente a produção de provas como meio de defesa, causando prejuízo à ampla defesa;
- ii) Ofensa às garantias constitucionais do processo administrativo fiscal;
- iii) Não caracterização de Dano ao Erário;
- iv) Violação aos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade;
- v) Carência de provas, uma vez que a autuação foi embasada em meras presunções, transferindo para a autuada o ônus probatório, de maneira a inverter de forma indevida e ilegal a sua responsabilidade.

O Recorrente Fabio Martins da Silva pediu pelo provimento do recurso, com a reforma do Acórdão das DRJ, para que seja julgado improcedente o auto de infração, concluindo pela insubsistência do processo administrativo, com o cancelamento do lançamento ou, alternativamente, seja aplicada apenas a multa de 10% (dez por cento), em conformidade com o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. **Para tanto, argumentou:**

- i) O Fisco não conseguiu comprovar ou demonstrar que a empresa PORTO BRASIL se utilizou de recursos originados da empresa KEZHI LIN – ME, permitindo a configuração de importação na modalidade por conta e ordem e/ou consequentemente sua ocultação à fiscalização aduaneira;
- ii) A PORTO BRASIL utiliza de seus recursos para importação de bens de seu comércio habitual e, antes mesmo da nacionalização, através de seus vendedores, realiza uma pré-venda, sendo que não há proibição de que os produtos em fase de fabricação e acabamento sejam comercializados;
- iii) Há diferença entre importar exclusivamente para alguém ou determinada empresa adquirir todos os seus produtos importados e nacionalizados, porque seus preços e condições são bons para trabalhar no mercado nacional;
- iv) As vendas são realizadas com preços baixos ou com descontos para obtenção rápida de capital de giro para pagamento de empréstimos realizados junto as instituições financeiras deixados pela antiga direção, o que poderia ser constatado pela Fiscalização, caso verificasse o IRPF do Recorrente, uma vez que não obteve ganho extravagante;
- v) Quanto a sujeição solidária passiva, o artigo 135, III do Código Tributário Nacional prevê a substituição pelos créditos originados de obrigação principal,

resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Do Recurso Voluntário da Autuada KEZHI LIN.

2.1. Preliminares

Conforme relatório, argumentou a Recorrente pela nulidade do auto de infração por ausência de intimação e por falta de competência do órgão que autuou a Recorrente em razão da jurisdição, bem como nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que não foi permitido à Recorrente a produção de provas como meio de defesa, causando prejuízo à ampla defesa.

Não há que se falar em falta de atenção à ampla defesa, como alegou a Recorrente.

Inicialmente, cumpre observar que consta nos autos que a Equipe Aduaneira procedeu à intimação da ora Recorrente KEZHI LIN (fls. 53-61), questionando sobre as operações em análise.

Todavia, ao invés de demonstrar a regularidade de suas operações, a empresa se ateve a questionar a motivação do procedimento.

Após, foi concedido novo prazo para esclarecimentos através do Termo de Reintimação Safia nº 32/2016 (e-fls. 71-80), o qual não foi respondido.

E, justamente em razão da ausência de manifestação da adquirente, ora Recorrente, a Equipe Aduaneira deu sequência na fiscalização através dos documentos recebidos e analisados no curso do procedimento especial de fiscalização regido pela IN SRF nº 228/2002 instaurada em desfavor da PORTO BRASIL e detalhados no Auto de Infração constante do PAF nº 10111.721548/2013-16, trazidos a este processo e acima já mencionados.

Ademais, diante da inércia da Recorrente durante o procedimento fiscal, não é razoável que, no contencioso instaurado, venha a argumentar que “...*mesmo instada a motivar o ato administrativo e justificar a sua competência, a autoridade aduaneira permaneceu omissa*”,

tampouco é aceitável a alegação de que foi imposta a penalidade sem o cumprimento das formalidades procedimentais.

Por outro lado, igualmente não devem prosperar os argumentos da parte, uma vez que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível..

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em concreto, foram observados pela autoridade autuante todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível por meio dessa autuação.

Por sua vez, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Outrossim, o art. 9º do Decreto nº. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, textualiza que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os elementos indispensáveis à comprovação do fato. Vejamos:

Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López¹ se manifestam:

"No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar

¹ Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.

será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF" (*sem destaque no texto original*)

Da análise dos autos, verifica-se que os documentos que compõem o caderno processual possuem a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Ademais, é cediço que o TPDF constitui-se em um mero instrumento de controle da administração tributária, sendo que uma eventual imperfeição na sua emissão ou execução em nada macula a legitimidade do lançamento tributário, nem tampouco o amplo direito de defesa do administrado.

Tanto é que a Recorrente contestou detalhadamente todos os pontos controvertidos apresentados na autuação, demonstrando que tiveram plena compreensão de tudo aquilo do que estão sendo acusados.

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Com relação ao argumento de falta de competência do órgão que lavrou a autuação, igualmente não assiste razão à defesa.

Destaco a conclusão apontada no v. Acórdão da DRJ de origem, que afastou a nulidade em referência com os seguintes fundamentos, os quais peço vênia para reproduzir, na forma permitida pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999:

A competência para a lavratura de ato de pena de perdimento bem como da aplicação de multa no valor aduaneiro da mercadoria importada é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme arts.676 e 677 do Decreto nº 6.759/2009 (RA):

"Art. 676. A aplicação das penalidades a que se refere o art. 675 será proposta por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Art. 677. Compete à autoridade julgadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 97):

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração; e

II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.”

Portanto, as atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior serão supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196; Lei nº 4.502, de 1964, art. 93; Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 9º).

Ademais, como descrito no Termo de Verificação Fiscal de fl.13/14, foi proferido ato específico (ordem de Serviço COANA nº 40/2016), conforme reproduzido a seguir:

“Na busca da verdade material dos fatos e a fim de elucidar quaisquer dúvidas que tenha o sujeito passivo acerca da presente fiscalização, foi lavrado, em 05 (cinco) de julho de 2016 (dois mil e dezesseis), o Termo de Reintimação Safia nº 32/2016 (documento nos autos), o qual esclarece que “o procedimento fiscalizatório decorre da detecção de fundados indícios, apurados em seleção interna, da ocorrência da infração tipificada no inciso V, do art 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, regulamentada através do inciso XXII, do artigo 689, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), e está amparada ainda na Ordem de Serviço COANA nº 40/2016 (documento nos autos) que autoriza a realização do presente procedimento de fiscalização por auditores da 1ª Região Fiscal”.

Pelas razões expostas, não há como prosperar as alegações da interessada em relação a possibilidade de nulidade do presente ato administrativo.

Por tais razões, devem ser afastadas as preliminares invocadas pela Recorrente.

2.2. Mérito

2.2.1. Da origem da Ação Fiscal

Trata-se de auto de infração lavrado no valor de R\$ 244.556,14 (duzentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e quatorze centavos), originado do Termo de Procedimento Fiscal – TDPF nº 0117600-2016-00031-3, que apurou a ocorrência de interposição fraudulenta sobre as operações de importação realizadas pela empresa PORTO BRASIL INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ nº 05.433.530/0001-47) que, segundo a Fiscalização, ocultou a empresa KEZHI LIN – ME, ora Recorrente do controle aduaneiro, incorrendo na subsunção ao que dispõe o Artigo 23, Inciso V c/c §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 e Artigo 11, Inciso I da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

O TDPF nº 0117600-2016-00031-3 foi objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10111.721548/2013-16, lavrado contra a importadora PORTO BRASIL INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 8-49), que a empresa KEZHI LIN foi constituída em 2013 e tem como atividade principal o comércio varejista de suvenires, bijuterias e artesanatos e, ao que pese não possuir habilitação para atuar em operações com o Comércio Exterior, utilizou a cessão de nome pela importadora PORTO BRASIL que importou as mercadorias objeto das Declarações de Importação autuadas com sendo por sua própria conta,

as quais foram integralmente repassadas e financiadas pela importadora oculta, que revendeu e distribuiu os mesmos produtos no mercado interno.

Segundo a Fiscalização, no Auto de Infração constante do PAF nº 10111.721548/2013-16, lavrado em desfavor da empresa PORTO BRASIL, esta não dispunha de capacidade financeira para proceder com as importações por ela efetuadas e ditas como se por conta própria fossem. Tais importações eram suportadas financeiramente pela KEZHI LIN, a qual financiava as mercadorias importadas pela PORTO BRASIL que por sua vez as repassava à KEZHI LIN para posterior revenda no mercado interno, permanecendo a última oculta aos controles aduaneiros e desobediente às demais disposições legais que regulam uma operação de importação na modalidade “por conta e ordem de terceiros”.

A Recorrente argumenta que:

- i) O auto de infração é carente de provas, embasado em meras presunções, transferindo para a autuada o ônus probatório, de maneira a inverter de forma indevida e ilegal a sua responsabilidade;
- ii) Não houve a quantificação do dano ao Erário e o correto enquadramento da conduta infracional;
- iii) Não é possível impor uma pena sem que seja efetivamente comprovada pelo fisco a infração com a devida e precisa descrição dos fatos cometidos pelo infrator e a sua subsunção à norma de incidência tributária;
- iv) Violação aos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade;
- v) Incorreu a autuação em nulidade por ausência de intimação e por falta de competência do órgão que autuou a Recorrente em razão da jurisdição, bem como nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que não foi permitido à Recorrente a produção de provas como meio de defesa, causando prejuízo à ampla defesa;
- vi) No presente caso, não foram atendidos os requisitos que permita a prova indiciária passível de inferir a ocorrência do fato gerador.

Em suma, cabe a análise se as operações de importação objeto deste litígio ocorreram na modalidade direta (como defendem os Recorrentes) ou na modalidade por conta e ordem (como acusa a Fiscalização).

2.3. Da configuração de interposição fraudulenta de terceiros

2.3.1. Com relação à forma de operacionalizar uma importação, destaco que deve o importador se enquadrar necessariamente em uma das seguintes modalidades: **importação direta, importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda.**

Em suma, aquele que pretender importar deverá estar previamente habilitado, sujeito ao constante monitoramento sobre o uso da modalidade adotada.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006 e alterações, correspondendo ao método convencional de importação.

A **importação na modalidade por conta e ordem de terceiros** é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002 e, atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, sendo igualmente obrigatória sua habilitação no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020.

A **importação na modalidade por encomenda, realizada no caso sob análise**, é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo Art. 11 da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006, e atualmente pela IN RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB nº 1937/2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022.

A diferenciação entre as modalidades de importação pode ser assim resumida:

IMPORTAÇÃO DIRETA	IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM	IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA
✓ Importador é o contribuinte	✓ Importador é o contribuinte ✓ Adquirente é o responsável solidário	✓ Importador é o contribuinte ✓ Encomendante é o responsável solidário
✓ Importador é o adquirente das mercadorias importadas ✓ Não há intervenção de intermediários	✓ O importador é um prestador de serviço de importação contratado pelo adquirente	✓ Importador realiza a importação para posterior revenda a encomendante predeterminado
✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)	✓ O adquirente negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador).	✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)
✓ Os recursos são do importador, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Importador assume integralmente os riscos da operação	✓ Recursos do adquirente, enquanto real beneficiário, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação	✓ Importador é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Atualmente, é permitido o adiantamento de recursos ao importador, pelo encomendante, para pagamento total ou parcial da obrigação (art. 3º, § 3º IN RFB nº 1.861/2018, com redação dada pela IN RFB nº

		2101, de 09 de setembro de 2022 ²).
✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo importador	✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo adquirente	✓ Importador e encomendante devem comprovar capacidade financeira ✓ O importador deve ter recursos próprios para realizar a importação, e o encomendante deve ter recursos próprios para aquisição das mercadorias encomendadas
✓ O importador deve ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador	✓ O importador e o adquirente devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o adquirente	✓ O importador e o encomendante devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o encomendante ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o encomendante
✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é comercializada diretamente pelo importador no mercado interno	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é repassada ao adquirente pelo importador contratado	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é vendida/repassada ao encomendante predeterminado

2.3.2. A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

- ✓ Artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo artigo 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro);
- ✓ Artigos 94, 95, 96, inciso II, 111 e 113 do Decreto-Lei nº 37/66;
- ✓ Artigos 23, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos artigos 673, 674, 675, inciso II, 686, 687, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09;

² Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

- ✓ Instrução Normativa nº 1.169/2011 e Instrução Normativa nº 228/2002, com alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016, Instrução Normativa RFB nº 1854, de 04 de dezembro de 2018 e Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020.

Assim dispõe do artigo 23 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 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Há de ser reconhecido que a tipologia infracional “interposição fraudulenta” exige da Autoridade Fiscal a fidelidade ao objetivo traçado pelo legislador, evitando a massificação da criminalização e correlata subsunção do fato concreto à norma.

A infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada mediante a constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do

CPC/2015³. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

Em síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002
PENALIDADES	1) Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/76); 2) Multa por cessão de nome (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº 11.488/2007)	1) Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei 1.455/76); 2) Proposição de inaptação da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº 1470/2014, vigente na época dos fatos em análise)

Dada a conceituação e identificação das formas possíveis de interposição fraudulenta, convém analisar os elementos probantes trazidos pela Fiscalização no litígio em análise.

2.3.3. Como já mencionado neste voto, a capitulação invocada na autuação versa sobre o Artigo 23, Inciso V c/c §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 e Artigo 11, Inciso I da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

Com isso, versa o presente caso sobre acusação de interposição fraudulenta na modalidade comprovada.

Concomitante à multa de 100% (cem por cento), a Fiscalização igualmente autuou a importadora PORTO BRASIL para aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias, objeto **do PAF nº 10111.721548/2013-16**, referente à acusação de cessão de nome, nos termos previstos pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

³ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. À 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.

Como já tratado neste voto, se foi identificada a origem dos recursos empregados nas operações e apontado o importador oculto (real interveniente), sendo aplicada ao importador ostensivo a multa por cessão de nome, **deve ser analisado se a Fiscalização trouxe aos autos a comprovação da prática de fraude ou simulação nas operações questionadas, passível de macular a causa do negócio jurídico.** Vale destacar que dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com fato que se pretenda tributar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

Com isso, a partir desta diferenciação entre interposição fraudulenta na modalidade presumida e comprovada deve ser analisado o caso em concreto, uma vez que restará estabelecido o limite exato para compreensão sobre o comando legal incidente sobre o litígio, de forma a permitir que um conjunto indiciário possa lastrear uma acusação e a distribuição do ônus da prova.

2.3.4. Da análise do presente litígio, é possível constatar que as operações de importação ocorreram da seguinte forma:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	FATURA/INVOICE	B/L - DATA DE CHEGADA	DATA DO REGISTRO DA D. I.	DESEMBARAÇO
11/1656098-6	YWHRZH192080	NBAH11070080 - 30/08/2011	01/09/2011	06/09/2011
11/1882669-0	YWHRZH209069	NBAH11080069 - 03/10/2011	04/10/2011	05/10/2011
11/1981633-7	YWHRZH207118	NBAH11080118 - 18/10/2011	19/10/2011	19/10/2011
11/2297024-4	TBSTZH232063	NBAH11090063 - 01/12/2011	05/12/2011	07/12/2011
11/2426360-0	TBSTZH242067	NBAH11100067 - 21/12/2011	22/12/2011	23/12/2011
12/0054126-1	TBSTZH244009	NBAH11110009 - 07/01/2012	10/01/2012	12/01/2012

NF ENTRADA	DATA	VALOR	PAGAMENTO	NF SAÍDA	DATA	VALOR	PAGAMENTO
554	05/09/2011	57.350,01	05/09/2011	559	06/09/2011	77.561,23	06.09.2011
627	10/10/2011	63.120,21	10.10.2011	628	10/10/2011	77.586,97	10.10.2011
644	19/10/2011	80.933,48	19.11.2001	651	24/10/2011	99.357,33	24.10.2011
705	06/12/2011	50.291,21	06.12.2011	708	07/12/2011	61.981,10	07.12.2011
754	26/12/2011	62.662,94	26/12/2011	756	26/12/2011	77.180,93	26/12/2011
762	10/01/2012	64.454,71	Não consta no Livro Diário	767	10/01/2012	79.367,87	Não consta no Livro Diário

Com isso, restou demonstrado pela Fiscalização que:

- ✓ A PORTO BRASIL realizou as importações na modalidade direta, porém na sequência procedeu ao repasse integral das mercadorias à adquirente KEZHI LIN, operando como mero prestador de serviços de importação;
- ✓ Em todas as operações autuadas, as mercadorias foram repassadas integralmente à adquirente KEZHI LIN, inclusive quanto ao peso;
- ✓ Os livros Razão e Diário da PORTO BRASIL apontam que os recursos do adquirente KEZHI LIN custearam as operações de importação, ensejando em contexto probatório passível de demonstrar que o adquirente é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação;
- ✓ Diante de tal contexto probatório, a Recorrente não afastou os indícios apontados, tampouco a PORTO BRASIL comprovou que foi a responsável pelas tratativas diretamente com os fornecedores estrangeiros.

2.3.5. Com relação à comprovação constante dos autos, reproduzo as observações do i. Julgador de primeira instância em seu r. voto condutor da decisão ora recorrida:

Alguns fatos constatados pela fiscalização comprovam que as empresas envolvidas nas operações de importação, ora analisadas, fazem parte do esquema de interposição fraudulenta:

- A totalidade das mercadorias da DI nº 11/1656098-6 – Registrada em 01/09/2011, desembaraçada em 06/09/2011, é repassada para a empresa KEZHI LIN - ME. (CNPJ nº 05.643.621/0001-07). Conforme demonstração acima, a agregação entre a nota fiscal de saída e o dispêndio na importação é muito baixa (20%), sem contar os gastos com tributos internos e demais custos operacionais e são, portanto, totalmente insuficientes para financiar os custos operacionais que uma empresa varejista teria (gastos com armazenagem, movimentação de carga, depósito, frete, pessoal, aluguel, luz, água, etc) e ainda gerar lucro (fl.17);
- Esta situação e os outros elementos relatados neste Termo formam a convicção de que a relação entre os reais adquirentes (neste caso a KEZHI LIN) e a empresa PORTO BRASIL não é comercial, e sim uma relação que visa a ocultar os verdadeiros responsáveis pela importação destes produtos e que ficaram ocultos em todas as declarações e documentos apresentados à RFB;
- Para esta Declaração de Importação, as mercadorias importadas foram desembaraçadas no dia 06 (seis) de setembro de 2011 (dois mil e onze) e remetidas no mesmo dia, conforme nota fiscal de saída nº 559, para a empresa KEZHI LIN. Ou seja, as mercadorias são “vendidas” no mesmo dia do desembaraço, o que demonstra que estas mercadorias são previamente adquiridas no exterior por conta e ordem da empresa KEZHI LIN e que ficou oculta nesta Declaração de Importação.

Referido “modus operandi” foi verificado nas diversas DI, na qual a interessada é parte, por ter adquirido e financiado as mercadorias objeto de interposição fraudulenta:

(...)

Segundo a PORTO BRASIL as mercadorias foram vendidas à KEZHI LIN-ME antes da nacionalização para em razão de os bancos estarem cobrando os empréstimos efetuados pela impugnante. Referido fato não está comprovado nos presentes autos por meio de documentação hábil. Ademais, referido fato não altera a conduta da impugnante em relação à interposição fraudulenta, pois a ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias está cabalmente caracterizada nos presentes autos.

Quanto ao fato de que a empresa PORTO BRASIL possuía capacidade para a efetuar as operações de importação não merece prosperar, pois as provas dos autos permitem concluir pela falta de capacidade financeira da empresa importadora PORTO BRASIL (fls.29/30):

- Nos anos 2011 e 2012 a empresa altera o seu modus operandi e desiste de mascarar sua contabilidade, deixando clara sua total incapacidade de suportar financeiramente as importações por ela registradas como próprias e que foram, portanto, financiadas com recursos de terceiros ocultos que são os reais adquirentes das mercadorias importadas.
- No período considerado (janeiro/2011 a janeiro/2012), todos os registros de operações de importação são registrados como débito na conta nº 31 (1.1.30.100.2 – Mercadorias para revenda) com contrapartida à crédito diretamente da conta nº 05 (1.1.10.100.1 – Caixa Geral). As operações de importação registradas pela empresa no ano de 2011 (dois mil e onze) somam um dispêndio (considerando apenas o valor anotado nas Notas Fiscais de Entrada) no montante da ordem de R\$ 9.600.000,00 (nove milhões e seiscentos mil reais). Já no mês de janeiro de 2012 (dois mil e doze) o dispêndio (novamente considerando apenas o valor anotado nas Notas Fiscais de Entrada) ultrapassa o montante de R\$ 1.100.00,00 (um milhão e cem mil reais).
- Uma simples conferência no Livro Razão 2011 apresentado mostra (em sua página 02 e subsequentes) que, à partir de 02/07/2011 ocorre o que o jargão da contabilidade denomina de “estouro da Conta Caixa”, ou seja, a ocorrência de saldo credor da Conta Caixa da empresa, conta esta de natureza eminentemente devedora. Esta situação perdura durante todo o ano de 2011, atingindo por diversas vezes saldos credores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), conforme pode ser visto nas páginas 05 e 06 de seu livro Razão 2011.
- Uma análise mais detalhada evidencia que, quando do registro de todas as operações importação registradas pela empresa, o saldo da conta Caixa é insuficiente para fazer jus aos dispêndios incorridos com a aquisição de mercadorias no exterior, fato esse que comprova que tais operações são na verdade suportados por terceiros ocultos aos controles do fisco e que são os reais adquirentes das mercadorias importadas.
- Uma vez que toda operação de aquisição de mercadorias no comércio exterior é contabilizada contra Caixa (lembramos que apesar de movimentar diversas contas bancárias no período a empresa fiscalizada não contabiliza nenhuma operação nas respectivas contas Bancos presentes em sua contabilidade), temos que a simples ocorrência de “Estouro de conta Caixa” evidencia insuficiência de recursos para efetivar pagamentos.

Pelas observações efetuadas pela autoridade fiscal, pode-se notar inconsistências nas contas da contabilidade da empresa PORTO BRASIL, o que demonstra a sua incapacidade de arcar com os montantes negociados nas operações de importação de mercadorias. Apesar de intimada a comprovar por meio de documentação hábil e idônea a origem dos recursos para o pagamento das importações, não a fez a contento. Os fatos a seguir reproduzidos do TVF deixam claro que a empresa recebia recursos da ora impugnante para as operações de comércio exterior:

- Uma vez que a empresa não apresentou à fiscalização nenhum comprovante de fechamento do câmbio relativo às operações de 2011 e 2012, a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior não foi comprovada. No entanto, mesmo que o câmbio tenha sido liquidado por meio de débito em conta bancária de titularidade da própria pessoa jurídica, pode-se admitir que houve comprovação da efetiva transferência dos recursos (os recursos transitaram em conta bancária da empresa), mas a origem dos recursos permanece desconhecida;
- A utilização de recursos não contabilizados pela empresa configura existência de “Caixa Dois” e é prova de que os recursos utilizados nas operações de comércio exterior e na própria operação da empresa são de origem não comprovada;
- Lembramos que, conforme dita o §2º do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior presume-se como interposição fraudulenta de terceiros, ensejando, concomitantemente com o que dita o Inciso V e §1º do mesmo do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, a pena de perdimento das mercadorias em questão.

Mesmo que, hipoteticamente, os recursos tivessem comprovação na contabilidade bem como dos referidos desembolsos, os fatos reforçariam o esquema fraudulento de ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas. Portanto, qualquer prova que comprovasse a origem dos recursos acabaria por constituir-se de prova contra a impugnante. Em razão do exposto, fica acolhida o entendimento da Fiscalização neste quesito.

Considerando as conclusões trazidas na r. decisão recorrida, confirmadas pelas informações extraídas dos autos e demonstradas neste voto, resta configurado o conjunto indiciário suficiente para identificar que no presente caso houve a ocultação do real adquirente e/ou real responsável pela operação de importação, qual seja: a empresa KEZHI LIN.

2.3.6. A título de fundamentação, cumpre destacar que a expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico através da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

Solon Sehn (2016, p. 50)⁴ aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64⁵. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

⁴ SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

⁵ Lei nº 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.

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁶.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164), interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.

SEHN (2016, p. 50) ⁷ conclui que:

“...sendo identificado o adquirente, não cabe a aplicação da regra de presunção. Do contrário, há um desvirtuamento da natureza vinculada do lançamento, com redução do âmbito subjetivo da penalidade, mediante exoneração indevida da responsabilidade dos coautores da autuação”.

Trazendo tais conceitos ao caso em análise, entendo que deve ser ponderado sobre a distribuição do ônus probatório, uma vez que a Recorrente, apesar de argumentar que o auto de infração é carente de provas, embasado em meras presunções, não trouxe nenhum argumento e/ou comprovação passível de afastar o conjunto indiciário apresentado pela Fiscalização Aduaneira, o que é corroborado pela identidade de datas, valores e, principalmente, pelo flagrante repasse integral das mercadorias importadas em cada Declaração de Importação.

Não obstante o presente litígio versar sobre interposição fraudulenta na modalidade comprovada e, diante dos evidentes fatos indiciários, deve ser ponderado sobre a distribuição dinâmica do ônus da prova, homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015. Neste caso, passará o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015, flexibilizando o ônus probatório em homenagem ao Princípio da Verdade Material.

E no caso em análise aplica-se perfeitamente tal distribuição, uma vez que as acusações são verossímeis, como já mencionado.

A necessidade em se ponderar sobre a distribuição do ônus da prova é reforçada pelo fato de que, diante da intimação encaminhada à ora Recorrente KEZHI LIN (fls. 53-61), questionando sobre as operações em análise, ao invés de demonstrar a regularidade de suas operações, a empresa se ateve a questionar a motivação do procedimento.

Foi concedido novo prazo para esclarecimentos através do Termo de Reintimação Safia nº 32/2016 (e-fls. 71-80), o qual não foi respondido.

⁶ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

⁷ SEHN, Solon. Comentário ao Regulamento Aduaneiro: infrações e penalidades. São Paulo/SP: Aduaneiras, 2019, pág. 126.

Portanto, como já mencionado preliminarmente neste voto, não há que se falar em cerceamento de defesa ou em falta de atenção à ampla defesa, como alegou a Recorrente.

E, justamente em razão da ausência de manifestação da adquirente, ora Recorrente, a Equipe Aduaneira deu sequência na fiscalização através dos documentos recebidos e analisados no curso do procedimento especial de fiscalização regido pela IN SRF nº 228/2002 instaurada em desfavor da PORTO BRASIL e detalhados no Auto de Infração constante do PAF nº 10111.721548/2013-16, trazidos a este processo e acima já mencionados.

Ademais, diante da inércia da Recorrente durante o procedimento fiscal, não é razoável que, no contencioso instaurado, venha a argumentar que “...*mesmo instada a motivar o ato administrativo e justificar a sua competência, a autoridade aduaneira permaneceu omissa*”, tampouco é aceitável a alegação de que foi imposta a penalidade sem o cumprimento das formalidades procedimentais.

2.3.7. Por fim, com relação aos argumentos de violação aos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade, observo pela incidência da Súmula CARF nº 2, que assim prevê:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, está correta a decisão de primeira instância ao manter o lançamento de ofício contestado, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao recurso da Autuada KEZHI LIN.

3. Do Recurso Voluntário do Responsável Solidário Fabio Martins da Silva

Como já relatado, foi atribuída responsabilidade ao sócio proprietário Fabio Martins da Silva, por suposta incidência do artigo 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, além do Artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66.

O Recorrente em referência argumentou em peça de defesa, que:

- i) O Fisco não conseguiu comprovar ou demonstrar que a empresa PORTO BRASIL se utilizou de recursos originados da empresa KEZHI LIN – ME, permitindo a configuração de importação na modalidade por conta e ordem e/ou consequentemente sua ocultação à fiscalização aduaneira;
- vi) A PORTO BRASIL utiliza de seus recursos para importação de bens de seu comércio habitual e, antes mesmo da nacionalização, através de seus vendedores, realiza uma pré-venda, sendo que não há proibição de que os produtos em fase de fabricação e acabamento sejam comercializados;
- vii) Há diferença entre importar exclusivamente para alguém ou determinada empresa adquirir todos os seus produtos importados e nacionalizados, porque seus preços e condições são bons para trabalhar no mercado nacional;
- viii) As vendas são realizadas com preços baixos ou com descontos para obtenção rápida de capital de giro para pagamento de empréstimos realizados junto as instituições financeiras deixados pela antiga direção, o que poderia ser constatado

pela Fiscalização, caso verificasse o IRPF do Recorrente, uma vez que não obteve ganho extravagante;

- ix) Quanto a sujeição solidária passiva, o artigo 135, III do Código Tributário Nacional prevê a substituição pelos créditos originados de obrigação principal, resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

Com relação às operações de importação objeto deste litígio, reporto aos fatos e fundamentos demonstrado em ITEM 2 deste voto.

Com relação ao argumento de ilegitimidade do sócio proprietário para figurar no polo passivo desta Ação Fiscal, entendo que assiste razão à defesa neste ponto. Vejamos:

No Termo de Verificação Fiscal, foram reproduzidos os dispositivos legais em questão, não havendo qualquer apontamento sobre a acusação incidentes sobre o Recorrente, além do fato de ser sócio proprietário da importadora PORTO BRASIL.

Por sua vez, o ilustre julgador *a quo* manteve a responsabilidade solidária do autuado em referência, por concluir que:

Cabe a observação de que o tributo bem como as penalidades pecuniárias são instituídas por lei e, portanto se constituem de obrigação *ex lege*. Basta a ocorrência do fato gerador para que os tributos e/ou contribuições sejam exigíveis (arts.113, § 1º e 114 do CTN). O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.121 do CTN). O sujeito passivo pode ser tanto o contribuinte como o responsável conforme o caso (art.121, § único). As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para fins de se eximir das obrigações tributárias (art.123 do CTN).

A solidariedade tributária visa dar efeito à legislação tributária (art.96 do CTN) para o cumprimento da obrigação tributária (art.113 do CTN) definindo-se os responsáveis, tanto direitos quantos os indiretos, pelo adimplemento das exações tributárias.

O Regulamento Aduaneiro em seus arts.104 e 106 dispõe a respeito da responsabilidade tributária do contribuinte e dos responsáveis, conforme reproduzidos a seguir:

As contribuintes sócias foram arroladas como responsáveis tributários em decorrência do art.124, I do CTN. O mencionado dispositivo legal trata da responsabilidade tributária em razão de interesse comum, o qual engloba o interesse econômico e/ou jurídico. O termo “interesse comum” é amplo, pois visa garantir o adimplemento da obrigação tributária via responsabilização solidária. O proveito econômico ocorre não só entre os sócios, os quais pertencem ao quadro societário de empresa, como também quanto às pessoas jurídicas formadoras de um grupo econômico. O proveito econômico de uma empresa aproveita diretamente a seus sócios tanto pessoa física quanto pessoa jurídica de acordo com a participação no quadro societário. Já o interesse ou vínculo jurídico origina-se do regramento ditado por legislação específica (Código Civil e Lei das S/A), a qual dita os direitos e deveres dos sócios perante a pessoa jurídica e esta perante a sociedade.

Os sócios respondem solidariamente pelas obrigações tributárias nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

Para a imputação da responsabilidade tributária, não há necessidade de caracterização da ocorrência de fraude, dolo ou simulação, pois o simples inadimplemento da obrigação tributária enseja a responsabilidade tributária por violar dispositivo específico de lei. É obrigação da contribuinte o adimplemento da obrigação tributária e o seu descumprimento ocasiona as sanções previstas na legislação tributária.

A presente autuação arrolou somente os responsáveis tributários, os quais são os sócios da pessoa jurídica, aplicando-se, portanto, a personalização da pena.

As penalidades previstas na lei tributária, entre elas a imposição de multas, comunicam-se aos sócios, pois estes são responsáveis pela condução das atividades da empresa. Não só a pessoa jurídica responde pelo inadimplemento da obrigação tributária, incluindo-se as penalidades de caráter moratório, mas também os sócios, pois são decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária previstos expressamente em lei (art.135 do CTN). Portanto, os sócios respondem solidariamente com a pessoa jurídica quanto à multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadoria sujeita a pena de perdimento por meio da imputação de responsabilidade tributária.

A pessoa jurídica é representada por seus sócios exercendo poderes para a gestão empresarial e, portanto, não cabe a alegação de que a interessada exime-se das responsabilidades tributárias.

Assim dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São **pessoalmente** responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O inciso III trata de responsabilidade pessoal e demonstra evidente contradição com a figura da solidariedade. A responsabilidade pessoal necessariamente recai sobre **aquele que cometeu pelo menos uma das condutas estabelecidas, quais sejam: atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos.**

Neste caso, a dívida tributária é direcionada para aquele que, agindo por conta própria, pessoalmente, usurpou poderes que não possuía, indo além do que lhe era permitido pelo estatuto, pela lei ou pelo contrato social. Logo, a exigência atinge pessoalmente aquele que cometeu o ato infracional, não se configurando solidariedade com o contribuinte (pessoa jurídica).

Tanto é que a responsabilidade pessoal prevista pelo artigo 135 não foi inserida pelo legislador no texto legal que trata da solidariedade (Sessão II, do Capítulo IV do CTN).

Cumprido ponderar que, se a ocorrência de toda e qualquer infração de lei autorizasse a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros com fulcro no inciso III, do art. 135 do CTN, deveria todo e qualquer lançamento de ofício trazer como responsável solidário ao menos um dos diretores, gerentes ou representantes legais das pessoas jurídicas, considerando que uma autuação necessariamente nasce embasada em uma suposta infração de lei.

Por sua vez, concluir que a falta de declaração e de recolhimento de tributos automaticamente configura a responsabilidade de que trata o art. 135, III do CTN, na forma como procedeu e justificou a Fiscalização no caso em análise, resulta em negar a distinção da personalidade da pessoa jurídica e de seus sócios, o que somente pode ser desconsiderada nas hipóteses previstas pelo artigo 50 do Código Civil, que assim prevê:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Feitas tais considerações, não é possível aceitar que a exceção (desconsideração) passe a ser indiscriminadamente uma regra.

Ademais, a responsabilidade tributária de terceiros, na forma prevista pelo art. 135 do CTN, mantém inalterada a personalidade jurídica da empresa, redirecionando a exigência para aquele que agiu com excessos sobre o ato relacionado ao fato gerador da exigência. Já a desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 da Lei nº 10.406/02, exige o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, passando a confundir a personalidade jurídica da empresa com a do sócio.

Portanto, diante da motivação utilizada pela Fiscalização para atribuir a responsabilidade ao Recorrente apenas pelo simples fato de ser sócio, entendo que não resta configurada a conduta necessária para vinculação com a infração cometida.

Da mesma forma, não cabe a incidência do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Concluiu a Fiscalização no caso em análise, que *“restou caracterizada a existência do interesse comum de que trata o art. 124, I do CTN, revelado pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização conjunta, pelos sócios administradores elencados, da situação que constitui o fato gerador.”*

Ocorre que o “interesse comum” previsto pelo inciso I do art. 124 do CTN não pode ser interpretado de forma genérica e utilizado indistintamente, e sem os pressupostos fáticos necessários, desvirtuando o objetivo do legislador, numa aparente busca de se manter o crédito tributário a qualquer custo.

O interesse comum previsto pelo art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário, instaurando-se um concurso de contribuintes na realização daquele fato.

Neste sentido, colaciono os ensinamentos do ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁸:

“(...) O interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.”

Destaco igualmente o r. voto da Ilustre Conselheira Bianca Felícia Rothschild, referente ao v. Acórdão nº 2402-005.703, proferido em julgado ao PAF nº 15983.720065/2015-11:

O dispositivo acima pugna pela solidariedade quando há interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal. Ou seja, não basta que haja interesse financeiro nos resultados advindos da situação, mas um envolvimento direto na materialização do fato econômico tributável. Em outras palavras, há que se reconhecer que tal interesse comum é um interesse jurídico e não um interesse meramente econômico.

⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220.

Em linha com este entendimento, são precisas as palavras do Professor Luís Eduardo Schoueri⁹:

Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo pólo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm 'interesse comum' na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. (grifei)

O responsável obrigado solidário para utilizar a redação do Código Tributário Nacional – portanto, é a pessoa que esteja relacionada intrinsecamente, em comum com outra, na realização do núcleo do aspecto material da respectiva hipótese de incidência tributária. Desta forma, resta-se configurado o interesse jurídico de tal solidário.

Ou seja não basta nem a mera participação na situação fática que gera o fato gerador e nem o benefício econômico para se caracterizar o interesse comum. Prossegue, neste sentido, o Professor Luís Eduardo Schoueri¹⁰:

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um 'interesse comum'. Elas podem ter 'interesse comum' em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm 'interesse comum' no fato jurídico tributário. (grifei)

Deste modo, somente é possível sustentar a responsabilidade solidária por interesse comum se autoridade fiscal demonstrar o interesse jurídico dos aludidos sujeitos passivos em relação a situação que constitui os lançamentos fiscais.

Restando configurado que o autuado solidário agiu legalmente no exercício de suas funções, dentro dos limites estabelecidos no contrato social, não há que se falar em responsabilidade solidária com fundamento no inciso I, do art. 124 do Código Tributário Nacional, uma vez que eventual interesse econômico, neste caso, não se constitui em interesse jurídico na prática do fato gerador.

Importante esclarecer que não se defende que o sócio jamais poderá responder pelas dívidas tributárias da empresa, mas somente que tal imputação não poderá ser embasada pelo inciso I do art. 124 do CTN, uma vez que a circunstância abstrata deste dispositivo legal exige a pluralidade de contribuintes com “interesse comum” (jurídico) na ocorrência do fato gerador, o que, via de regra, não se molda ao presente caso.

Portanto, como já mencionado neste voto, deve a Autoridade Aduaneira demonstrar e provar quais foram as pessoas participantes e/ou responsáveis pela operação que se pretendeu ocultar, trazendo ao processo administrativo documentos e/ou elementos suficientes para caracterizar a conduta típica da infração (fraude ou da simulação), o que não restou configurado, motivo pelo qual entendo que deve ser afastada a responsabilidade solidária em análise.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 525.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit. p. 526.

4. Dispositivo

Ante o exposto:

- i) Conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente **Kezhi Lin – ME**;
- ii) Conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente **Fabio Martins da Silva**, para excluí-lo do polo passivo do lançamento ora contestado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos