



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10142.720624/2014-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-002.130 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente E. A, PILATTI-COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 29/10/2013

COMPROVAÇÃO DA CIÊNCIA. AVISO DE RECEBIMENTO. RESPONSABILIDADE PELA JUNTADA. UNIDADE PREPARADORA. DATA DE INTIMAÇÃO.

O documento comprobatório da realização do ato de comunicação é o Aviso de Recebimento - AR, em consonância com o disposto no art. 23, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972, cabendo à unidade preparadora a juntada daquele ao processo, sob pena de ser considerado intimado o sujeito passivo na primeira oportunidade em que lhe for dado se manifestar nos autos.

PROVAS. JUNTADA A POSTERIORI À IMPUGNAÇÃO. HIPÓTESES DE CABIMENTO.

Regra geral, no processo administrativo-fiscal, as provas devem ser juntadas no momento da impugnação, podendo o recorrente fazê-lo a posteriori, apenas nas hipóteses em que fique demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

DILIGÊNCIA. DEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS CONCLUSIVOS.

A baixa do processo à unidade de origem para realização do procedimento de diligência justifica-se apenas na medida em que os autos não forneçam elementos conclusivos ao julgador, carecendo então de maior elucidação quanto a questões que ainda restem nebulosas, a requerer maiores aprofundamentos e investigações.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. CONFIGURAÇÃO. DELIBERADA OCULTAÇÃO DE TERCEIRO INTERVENIENTE MEDIANTE SIMULAÇÃO E FRAUDE. SUPORTE PROBATÓRIO. EXIGÊNCIA.

A configuração da interposição fraudulenta na modalidade comprovada, prevista no art. 23, inc. V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, requer da autoridade fiscalizadora a apresentação de suporte probatório suficiente a demonstrar a deliberada ocultação de terceiro interveniente na operação de comércio exterior, praticada mediante simulação ou fraude por parte do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/REC:

Contra a empresa E.A. PILATTI COMÉRCIO - ME, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por PILATTI, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Inspeção da Receita Federal em Mundo Novo – MS, em sede de procedimento de fiscalização levado a efeito para averiguar a regularidade da declaração de importação nº 13/2136896-0, ao final do que restara apurado a infração tipificada como “Dano ao Erário”, prevista no art. 23, incisos V do DI nº 1.455/76, pela ocultação da posição de sujeição passiva do adquirente da mercadoria, com aplicação da pena de perdimento à parte da mercadoria não localizada, convertida em pecúnia, com lançamento de crédito tributário em montante total de R\$ 6.796,91.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização e seus anexos (fls. 11 a 58).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal e fundamentação legal para a interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. A PILATTI registrara em 29/10/2013 a declaração de importação 13/2136896-0, na modalidade de carga fracionada, a qual acobertava um total de 50 toneladas de resíduos plásticos de garrafa PET, picado e lavado, classificado na posição NCM 3915.10.00, com procedência do Paraguai, tendo sido aberto Procedimento Especial de Fiscalização para o segundo e último lote;

2. A empresa importadora tem como atividade principal o comércio atacadista de mercadorias em geral e a empresa adquirente da mercadoria importada, a ARMAZÉM DOS PLÁSTICOS E EQUIPAMENTOS EIRELI, doravante denominada apenas por ARMAZÉM EIRELI, não possui habilitação para operação no comércio exterior;

3. Amostra representativa da mercadoria retida por ocasião da instauração do procedimento fiscal fora submetida a exame laboratorial. Apesar do registro de importação acobertar uma única mercadoria descrita, a inspeção visual realizada por ocasião da conferência física da mercadoria indicava duas aparentes mercadorias, uma acondicionada em 40 (quarenta) big bags e a outra em 4 (quatro). A análise laboratorial identificou a primeira das mercadorias como matéria termoplástica, o polietileno, com densidade de 0,961 g/cm³, sem carga e não vulcanizada, na forma de pedaços irregulares. Com relação à segunda mercadoria, concluiu tal análise se tratar de duas matérias termoplásticas misturadas, polietileno e polipropileno, com predominância do primeiro, na forma de pedaços irregulares, fls. 27 a 32;

4. Conforme interpretação da fiscalização à luz das regras do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a primeira das mercadorias estava incorretamente classificada pelo importador, sendo sua correta classificação a posição NCM 3901.20.29, estando a segunda mercadoria corretamente classificada;

5. Ressalta a fiscalização atenção para a tentativa intencional do importador de importar a maior parte da mercadoria com a classificação fiscal correspondente à menor parte das mercadorias, considerando a menor incidência tributário desta;

6. Acrescenta que não há como “*se alegar desconhecimento da coisa transacionada. A real adquirente da mercadoria importada, a empresa Armazém dos Plásticos, como a própria razão social da empresa já deixa claro, é uma empresa do ramo de plásticos. Ou seja, atua no mercado de artigos plásticos e portanto, nada mais espantoso que tenha total conhecimento sobre o produto que estava adquirindo através da importação realizada pela empresa E A Pilatti: matéria-prima composta de polietileno de alta densidade*”;

7. Prossegue: “*Irrefutável concluir que houve conluio entre o importador e o adquirente para alterar a verdade de um fato relevante, qual seja a verdadeira classificação fiscal da mercadoria. Houve aqui um erro proposital na identificação da mercadoria transacionada com o objetivo de se obter vantagem no comércio exterior e burlar o fisco. Importante salientar que não há que se confundir a conduta adotada pelo importador e adquirente com um mero equívoco quanto à classificação fiscal da mercadoria. O erro na classificação fiscal se dá quando o importador não consegue, na boa fé, classificar na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) a mercadoria ou, também na boa fé, a classificada na NCM diversa da correta. Estamos diante de um fato bem mais contundente, no qual as fiscalizadas agiram de má-fé ao tentar importar 2 mercadorias distintas como se apenas uma fosse, àquela correspondente a menor parte, menos de 10% da carga retida, exatamente na*

NCM que possui alíquota zero de IPI, em detrimento a NCM correta que possui alíquota de 5%.”, fls. 31-32;

8. Concluindo: *“O importador e o real adquirente agiram de forma proposital, dolosa, com o intuito de obter vantagem na tributação do IPI. Restou evidente que qualquer tentativa de planejamento tributário que tenha havido nesta operação é irregular e ilegítima”*, fl. 32;

9. Por outra linha de raciocínio, destaca a fiscalização que a análise das notas fiscais de entrada e saída da mercadoria importada permite concluir com clareza que a totalidade das mercadorias objeto da importação já tinha como destino certo a empresa adquirente das mercadorias, fls. 32 a 35;

10. Neste ponto, fundamenta sua conclusão na revenda da mercadoria importada com margem mínima ou negativa de lucro; no repasse direto e imediato da mercadoria importada a seu adquirente por ocasião da conclusão do despacho de importação; e na ausência de estrutura própria para o armazenamento e movimentação das mercadorias importadas no estabelecimento importador. Tal situação se observa, inclusive, para o conjunto das demais importações realizadas pela empresa, conforme tabela destacada na peça fiscal, fls. 35 a 48;

11. Diligência realizada no curso da ação fiscal ao estabelecimento da empresa importadora PILATTI constatara uma empresa atacadista instalada em uma pequena sala, sem computador, telefone, funcionários ou estrutura própria para o armazenamento e movimentação das mercadorias importadas, fls. 41 a 43;

12. Inicialmente, constatara a fiscalização inexistir contas de luz, água e telefone em nome da empresa, e nem funcionários registrados. Intimado a esclarecer, a fiscalizada informara que as contas de água e luz estão inclusas no contrato de aluguel. Verificado tal contrato, confirmou-se tal informação, mas de sua análise foi possível concluir *“que a EA Pilatti quase não possui consumo de energia elétrica e água algum, haja vista que o contrato de locação firmado é de apenas R\$ 490,00 (quatrocentos e noventa reais) por mês. Ora pois, o baixo consumo de energia é facilmente previsível quando se verifica a ausência de qualquer equipamento elétrico/eletrônico nas instalações da empresa”*, fl. 43;

13. Em declaração prestada à fiscalização, o sócio gerente da empresa importadora, Sr. Eder Antônio Pilatti, teria declarado que *“o próprio visita o cliente, fecha com o cliente brasileiro o que o cliente quer, sem contrato ou qualquer documento por escrito. E após o fechamento do negócio, ele vai em busca da mercadoria encomendada no exterior, no caso o Paraguai. Então faz a importação e entrega para o cliente no Brasil. A mercadoria não chega ser armazenada na empresa, vai direto para o cliente”*. Tal declaração seria a confirmação de que a EA PILATTI não realiza importação por conta própria, mas tão somente uma operação simulada de revenda no mercado interno, descaracterizada também do conceito de importação por encomenda, fls. 43 a 44;

14. A ocultação do real interveniente da importação e a classificação incorreta da mercadoria tiveram como motivadores a não submissão do real interveniente

aos procedimentos de habilitação para operar no Comércio Exterior, a burla na avaliação de risco das operações e a sonegação de parte do IPI devido, fls. 48 a 53;

15. A conduta descrita subsumir-se-ia ao tipo infracional previsto no art. 23, V, do DI n.º 1.455/76, com penalidade prevista de pena de perdimento às mercadorias importadas, objeto deste lançamento, como também àquele previsto no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, que não faz parte do objeto deste lançamento, fls. 53 a 54.

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante PILATTI podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 399 a 429):

(A) Quanto à alegação da tentativa de importação de duas mercadorias distintas como se fossem apenas uma, há que se destacar que ambas as mercadorias, de cores diferentes, são oriundas do processo de reciclagem, o que restara atestado no resultado pericial (quesito 8), sendo, pois, a mesma sua classificação fiscal, e que, apesar de terem a forma de pedaços irregulares, não se encontram na forma primária da matéria, razão pela qual a análise laboratorial as identifica como única matéria termoplástica, diante de questionamento sobre a questão na requisição de análise;

(B) É equivocada a classificação adotada pela fiscalização para a primeira mercadoria, pois, da análise laboratorial, não se pode inferir as premissas adotadas para tal conclusão, e que, se houver erro na classificação que adotada no registro de importação, este se dera apenas entre subposições da posição adotada, por se tratar com certeza o produto importado de resíduos;

(C) Quanto à alegação de erro proposital na classificação fiscal para enquadramento da operação em posição menos onerosa, ressalta que a classificação fiscal que adotara e aquela outra que poderia mais propriamente se aplicar aos resíduos teriam a mesma alíquota de IPI, zero, tratando-se todas as demais conclusões decorrentes desta mera ilação, desprovida de fundamentação fática;

(D) Quanto à alegação de interposição fraudulenta, a impugnante não preenche os requisitos legais previstos para se enquadrar como importadora por conta e ordem ou por encomenda, uma vez atuar apenas em nome próprio, não havendo assim porque se falar em ocultação do real adquirente ou encomendante das mercadorias. Inexiste sonegação de tributos na operação, uma vez que os tributos devidos na importação são pagos antecipadamente e alíquota do IPI é zero, não havendo razão para se falar em adquirente equiparado a estabelecimento industrial;

(E) As notas fiscais de venda das mercadorias importadas são regularmente emitidas, as empresas adquirentes estão devidamente inscritas nas juntas comerciais e são empresas diversas e ativas;

(F) Quanto à margem negativa de lucro, alega que a empresa vinha “*trabalhando no vermelho*” como forma de se manter no mercado, para no futuro tentar reverter tais perdas, prática comum do mercado, acrescentando ter

ocorrido erro por ocasião da emissão da nota fiscal de venda do segundo lote objeto da importação em questão;

(G) Quanto à alegação de repasse direto das mercadorias, destaca que os produtos de sua atividade comercial principal (carvão, madeira e resíduos de plásticos) não demanda armazenagem, pois têm revenda garantida;

(H) O empresário Eder Antônio Pilatti tem o conhecimento e a mobilidade para se locomover no mercado do Paraguai, como conhece o mercado de compradores no Brasil. As mercadorias adquiridas são revendidas no mesmo estado, sem qualquer beneficiamento;

(I) A emissão da nota fiscal de entrada, por vezes, ocorre antes mesmo da liberação da mercadoria pela Receita Federal, uma vez que a nota deve ser emitida ‘*on line*’ e o recinto da Receita Federal de conferência dista em média 15 km da sede da empresa, que é administrada e tocada tão somente pelo empresário individual;

(J) Embora atuando no vermelho, a empresa tem buscado diversificar suas atividades, buscando expandir seus negócios na exportação de calcário agrícola;

(K) A maior comprovação da capacidade financeira da empresa é demonstrada por sua capacidade de endividamento, conforme registros de seus demonstrativos contábeis, que para o ano de 2013, apenas o valor de dívidas com bancos, alcançou a cifra de R\$ 257.215,45. No exercício de 2013, a empresa teve um crescimento exponencial de seu faturamento bruto, saltando de R\$ 469 mil para mais de R\$ 1 milhão, prejudicado pelo início das ações fiscais;

(L) Quanto às conclusões relacionadas às instalações da impugnante, ressalta que a estocagem dos produtos comercializados é uma opção própria da logística de cada empresa, sendo “*extremamente comum na atualidade, o empresário que detém o conhecimento dos fornecedores e da logística, empreender a importação de produtos para revenda imediata, sem armazenagem*”, o que representa redução de custos, inexistindo razão para manuseá-los, encarecendo seu custo final;

(M) Na sequência, destaca relação de 8 (oito) empresas que seriam adquirentes de suas importações de carvão vegetal; 9 (nove) como adquirentes da madeira, citando dois adquirentes para os resíduos de plásticos, dado o início das atividades com tal produto;

(N) Destaca ainda que a empresa tem seu escritório numa sala que faz parte de um escritório maior que é ocupado por outra empresa, a Rempel & Pilatti, da qual o empresário é sócio administrador. Tal imóvel, além da construção existente, com diversas salas comerciais, conforme faz prova as próprias fotos anexadas pela autoridade fiscal (pg. 370 e 372), tem um amplo pátio com uma grande cobertura em estrutura pré-fabricada, completamente fechada por portões e muros, disponível para todas as empresas sediadas nas salas frontais;

(O) Quanto à infração tipificada, cabe à autoridade fiscal provar que houve ocultação, mediante fraude ou simulação, rastreando a fonte dos recursos envolvidos na execução da operação e verificando a posição de sujeição passiva ou de responsabilidade pela importação de terceiros envolvidos na operação.

Nenhuma destas hipóteses estão presentes nos autos, estando a conclusão da autoridade fiscal fundada apenas em quadro indiciário, devidamente rechaçado pelas provas apresentadas pela impugnante, não sendo possível concluir ser a empresa adquirente pessoa oculta por tal simples condição;

(P) Ante o exposto, requer que o auto de infração seja julgado improcedente, e caso se mostre necessário, que se proceda diligência ao estabelecimento da empresa para se comprovar a verdade apresentada e que seja juntado ao presente processo a contraprova das amostras retiradas, de forma a restar comprovado se tratar a mercadoria importada de resíduos.

Dando continuidade ao relato, ao analisar a impugnação apresentada contra o lançamento, a primeira instância de julgamento decidiu pela improcedência do recurso administrativo mencionado, em Acórdão que se encontra assim ementado:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM PECÚNIA.

A inserção artificial de um agente que não toma parte de fato na operação de importação, permitindo a ocultação do real importador ou adquirente das mercadorias, caracteriza a interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior.

No caso dos autos, restou caracterizada a artificialidade da participação da empresa que se declarava importadora, não apenas pelas modestas estruturas física e operacional demonstradas, pela absoluta falta de documentos a lastrear as supostas negociações e garantir a remessa das mercadorias e do correspondente pagamento, mas, principalmente, pela ausência de objetivo legítimo nas transações declaradas, vez que mercadorias adquiridas no exterior para atender a demanda previamente definida, eram sistematicamente revendidas com prejuízo.

O dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

O dano ao Erário deve ser punido com a pena de perdimento dos bens ou, na impossibilidade de sua apreensão, tal pena deve ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

DESCABIMENTO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. INOCORRÊNCIA DE DERROGAÇÃO TÁCITA DA PENA DE PERDIMENTO EM HIPÓTESES DE OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE CONFLITO ENTRE A CAPITULAÇÃO DAS INFRAÇÕES POR OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E CESSÃO DE NOME.

Apesar da semelhança das condutas, as infrações tipificadas no 23, V, do DI 1.455/76 (ocultação do sujeito passivo na importação) e o art. 33 da Lei 11.488/07 (cessão do nome em operações de comércio exterior) são distintas,

pois tutelam bens jurídicos diversos. A primeira visa a proteger o regime de controle aduaneiro e o patrimônio da União, ao passo que a segunda resguarda a higidez do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, sancionando o mau uso da inscrição no CNPJ pelas empresas. A constatação da diversidade dos objetos jurídicos é suficiente para afastar a alegação da ocorrência de bis in idem.

Ademais, a divergência das infrações analisadas não se limita à divergência entre os bens jurídicos tutelados, estendendo-se aos próprios sujeitos passivos alcançados pelos respectivas penalidades. Com efeito, verifica-se que pena de perdimento dos bens, capitulada no art. 23, V, do DI 1.455/76, recai efetivamente sobre o real proprietário das mercadorias, ou seja o importador oculto, ainda que este não venha a ser efetivamente identificado. Por outro lado, a infração tipificada no art. 33 da Lei 11.488/07, recai específica e diretamente sobre o agente que cede o nome com vistas à ocultação de terceiro.

Assim sendo, não há que se falar em derrogação tácita da pena de perdimento na hipótese de ocultação do sujeito passivo em transações de comércio exterior. A aplicação concomitantes de ambas as penalidades encontra-se cristalizada por meio da regulamentação do art. 33 da Lei 11.488/07 no recente Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que expressamente estabelece que a aplicação da multa por cessão do nome não afasta a imposição da pena de perdimento.

Não constam dos autos *Aviso de Recebimento-AR* ou *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem* que informem a data em que o Recorrente foi cientificado da decisão recorrida, conforme confirmam os despachos de fls. 678 e 683.

Extrato retirado do SIEF- Processo dá conta da referida ciência em 17/11/2016 (fl. 685 e 686), porém o Recorrente refere na peça recursal que fora comunicado da decisão em comento na data de 21/10/2016, de acordo com o que se reproduz a seguir, respectivamente:

Extrato do Processo

QUESTIONAMENTOS

| Questionamento | Data de entrada | Data de apreciação | Data de admissibilidade | Data de ciência (contribuinte) | Data de ciência (procurador) |
|-----------------------------------|-----------------|------------------------|-------------------------|--------------------------------|------------------------------|
| Impugnação | 29/09/2014 | 22/06/2016 | | 17/11/2016 | |
| Detalhes do Questionamento | | | | | |
| Número do acórdão: 11-053472 | | Órgão julgador: DRJ 04 | | | |
| Resultado: LANÇAMENTO PROCEDENTE | | | | | |
| Questionamento | Data de entrada | Data de apreciação | Data de admissibilidade | Data de ciência (contribuinte) | Data de ciência (procurador) |
| Recurso Voluntário | 18/11/2016 | | | | |

E. A. PILATTI COMÉRCIO - ME, sociedade empresária, inscrita no CNPJ sob nº 11.386.256/00001-03, estabelecida Rua à ShiroTakashima, nº 70- sala 1 – Parque Industrial – Guaíra/PR, CEP nº 85.980-000, por intermédio de seus representantes legais (procuração anexa), com escritório situado no endereço constante no rodapé, onde recebem intimações/notificações, não se conformando com o auto de infração/notificação de lançamento e a decisão de primeira instância, **da qual foi cientificado em 21 de outubro de 2016**, vem, respeitosamente, no prazo legal, com amparo no que dispõe o art. 33 do Decreto nº 70.235/72, apresentar **RECURSO VOLUNTÁRIO** pelos motivos que seguem.

Em 21/11/2016, foi apresentado Recurso Voluntário por E A PILLATTI COMÉRCIO ME, conforme *Termo de Solicitação de Juntada*, anexado aos autos, tendo por base as mesmas alegações apresentadas por ocasião da impugnação, notadamente:

1. A suposta conduta ilícita de ocultação do sujeito passivo não corresponderia à verdade dos fatos, tendo a autoridade fiscal se baseado em indícios e na interpretação tendenciosa das provas, que não condiriam com a realidade;
2. No que concerne à afirmação da Fiscalização acerca da tentativa de importação de duas mercadorias distintas como se fosse apenas uma, coloca que ambas tratar-se-iam de produtos oriundos de reciclagem (pedaços irregulares de caixa de plástico que passam por máquina rudimentar que as quebrariam em pedaços irregulares);
3. A posição em que a Fiscalização teria classificado a amostra 1 (39.01) seria adequada para plástico e suas obras encontradas na sua forma primária, o que não seria o caso, em que o plástico é oriundo de reciclagem, antes de sofrer novo procedimento industrial;
4. Em se tratando de produto reciclado, como é o caso, o processo industrial seria rudimentar, no qual as mercadorias seriam separadas por cores, após o que passam por máquina trituradora, lavagem e embalagem;
5. Se a mercadoria sujeitou-se a duas classificações dentro da mesma posição, tal fato teria se dado por cores, não em razão do produto, sendo a amostra de cor vermelha resíduo de polímero de etileno e a de cores diversas, resíduo com predominância de polímero de etileno;
6. Teria havido a correta descrição da mercadoria no campo *Dados Complementares* da Declaração de Importação-DI, como também no campo *Descrição Detalhada da Mercadoria: desperdícios, resíduos de plásticos picados e lavados de caixas de garrafa*;

7. A afirmação da autoridade de que o erro na classificação da mercadoria haveria sido proposital, para possibilitar a sonegação de IPI, não procederia, porque ambas as classificações em que a mercadoria, sendo resíduo, poderia ser enquadrada (39.15.10.00 e 39.15.90.00) sujeitar-se-iam à alíquota zero do mencionado imposto;
8. Quanto à ocultação do real importador, não preenchendo a A. E. PILATTI os requisitos por conta e ordem ou por encomenda, o pressuposto da Fiscalização seria que houve a ocultação do real adquirente ou encomendante, afastando as obrigações acessórias e incidências de tributos, o que não teria ocorrido, uma vez que os tributos foram pagos antecipadamente e o IPI incidente teria a alíquota de 0%, por se tratar de desperdício de polímero de etileno;
9. Reafirma ter adquirido a mercadoria no Paraguai por sua conta e ordem, totalmente sob o seu risco, mantendo sua responsabilidade perante o exportador estrangeiro, não podendo, por isso, ser-lhe imputada condutas que ensejam a penalidade máxima, consistente no perdimento da mercadoria;
10. Sobre a margem de lucro na operação de venda, referida pela Fiscalização, coloca que estava vendendo a mercadoria abaixo do custo, opção *rotineiramente utilizada nas atividades comerciais*, para *tentar sufocar seus concorrentes*;
11. Destaca que na venda do primeiro lote das mercadorias, a A. E. PILATTI teria obtido pequeno lucro, e acrescenta, ainda, que a nota fiscal apresentada para a venda do segundo lote fora preenchida com o valor errado pelo despachante aduaneiro;
12. Da mesma forma como ocorre com a importação de carvão (atividade para a qual a empresa estaria também habilitada), os resíduos de plásticos são muito procurados no mercado, não dependendo de armazenagem, pela sua venda garantida;
13. Sendo micro-empresa, não poderia *se dar ao luxo de armazenar mercadoria. Seu lucro advem da mobilidade em comprar e vender*;
14. Uma vez emitida a nota fiscal *on line* no próprio recinto aduaneiro onde se encontra a mercadoria, iniciam-se os contatos para a sua venda, independentemente da liberação por parte da Receita Federal;
15. No intuito de diminuir os custos com armazenagem e agilizar procedimentos, a empresa emitiria nota de venda que seria entregue ao motorista pelo despachante aduaneiro, para seguir viagem no mesmo veículo, até o adquirente da mercadoria;

16. A maior comprovação da capacidade financeira da empresa seria sua capacidade de endividamento, o que comprovaria não se tratar, esta, de *empresa de fachada*;
17. A estocagem dos produtos para a sua posterior revenda seria uma opção da própria logística da empresa comercial, para redução de custos;
18. O simples fato de ter revendido a carga imediatamente para outra empresa não a faria ser interposta pessoa, havendo a Recorrente revendido o mesmo produto, sob as mesmas condições a demais clientes;
19. Destaca que a empresa tem escritório em uma sala que faz parte de imóvel maior, ocupado por outra pessoa jurídica, da qual o empresário individual seria o sócio administrador, possuindo o referido imóvel amplo pátio com cobertura em estrutura pré-fabricada, conforme evidenciariam fotos anexadas;
20. Em caso de suspeita sobre a falta de capacidade operacional e financeira da empresa, deveria a Fiscalização ter ampliado as averiguações, com fundamento na IN RFB nº 228/2002, na qual estaria previsto procedimento para comprovação de efetivo funcionamento da pessoa jurídica e dos reais adquirente e vendedor da mercadoria;
21. A empresa não se enquadraria em nenhuma das hipóteses elencadas na Instrução Normativa nº 1.169/2011, em que teria se baseado a Fiscalização para instaurar o procedimento fiscalizatório;
22. O próprio laudo pericial teve conclusão diferente da Fiscalização, pois haveria declarado ambas as mercadorias como resíduo;
23. Tendo a empresa demonstrado sua capacidade operacional e financeira, em detrimento de indícios e conclusões expostos pela Fiscalização, requer que o laudo seja declaração improcedente e, subsidiariamente, juntados novos documentos, a realização de diligência e que seja requisitado à Inspeção da RFB contraprova das amostras retiradas.

Não foi apresentado Recurso Voluntário pelo sujeito passivo MORGS SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS EIRELI (antigo ARMAZÉM DOS PLÁSTICOS LTDA), de acordo com o Termo de Revelia de fls. 687.

São esses os fatos que se tem a relatar.

Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

A bem circunscrever o objeto do presente processo, há que primeiramente se colocar que se trata de multa imposta, na quantia equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada por meio da DI 13/2136896-0, em face à impossibilidade de sua apreensão, por não ter sido o produto, objeto da apreensão, localizado pela autoridade fiscalizadora.

Na situação que se coloca, converteu-se, portanto, a pena de perdimento na multa em foco, procedimento este que guardaria previsão no art. 23, § 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/1976¹, com redação dada pelo art. 41 da Lei n.º 12.350/2010.

¹ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

VI - (Vide Medida Provisória n.º 320, 2006)

§ 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.350, de 2010)

A pessoa jurídica E A PILATTI, importadora das mercadorias objeto da DI 13/2136896-0, teria se interposto na referida operação, ocultando a real adquirente daqueles produtos, que, segundo narra a autoridade aduaneira, de fato seria a empresa ARMAZÉM DE PLÁSTICOS E EQUIPAMENTOS Eireli – EPP, em procedimento denominado *interposição fraudulenta de terceiros*, motivo pelo qual entendeu a autoridade referida por impor, originalmente, a pena de perdimento, prevista no § 1º do já citado art. 23 do DL n.º 1.455/1976 .

Feitas estas colocações introdutórias, passo ao exame da admissibilidade do Recurso e dos itens controvertidos nos autos.

1. Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O requisito temporal de admissibilidade do Recurso Voluntário encontra sua previsão nos arts. 5º e 33 do Decreto 70.235/1972, dispositivos assim redigidos:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. Conforme se deflui pela leitura do texto acima, o prazo para interposição de recurso voluntário é de 30 (tinta) dias **contados da ciência da decisão de 1ª instância**.

(grifei)

Portanto, o prazo para interposição do Recurso Voluntário é de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da decisão de primeira instância administrativa, que, a seu turno, é desconhecida em razão do extravio do AR, de acordo com o que noticia a unidade preparadora, no despacho de fls. 688 a 690:

7. Tendo em vista o despacho de encaminhamento à folha 678, procedi, na data de 13/10/2020, busca aos arquivos desta Alfândega, não logrando êxito em encontrar o Aviso de Recebimento em questão.

8. É incontroverso que, no presente caso, o interessado teve acesso ao acórdão e exerceu plenamente seu direito de defesa, uma vez que protocolou Recurso Voluntário (fls. 610/675) em 18/11/2016.

Em que pese constar em extrato do Sistema SIEF, contido nos autos, a data em que o Recorrente fora supostamente cientificado da decisão recorrida (17/11/2016), no que concerne à intimação feita via postal, o documento comprobatório da realização do ato de

comunicação é mesmo o mencionado *Aviso de Recebimento – AR*, em consonância com o consignado no art. 23, inc. II, do Decreto nº 70.235.1972 (PAF):

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, **com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo**; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Como a própria unidade preparadora dá conta da tempestividade do Recurso Voluntário e, sobretudo, como o Recorrente não pode ser prejudicado por circunstância às quais não deu causa (extravio do *AR*), sendo unicamente responsável pelo fato em comento a repartição de origem da RFB, considero que o contribuinte deve ser tido por cientificado da decisão recorrida na primeira oportunidade em que lhe foi dado se manifestar nos autos, após aquele ato decisório, no caso, na data em que houve a apresentação do Recurso Voluntário, em 21/11/2016.

Neste sentido, orienta a mais abalizada doutrina, consoante colocação de Marcos Antônio Neder e Maria Tereza Martinez Lopez²:

Havendo dúvida sobre a perda de prazo, como é o caso de extravio do *AR*, deve entender o julgador que o prazo não se perdeu, isto é, a solução deve ser a favor de quem sofrerá o castigo com a perda duvidosa, mediante a presunção de que o prazo não foi ultrapassado. Na ausência de outra prova, não há como se exigir do contribuinte a produção de prova negativa, ou seja, demonstrar que não recebeu a correspondência em determinada data.

Portanto, em vista de tudo o quanto exposto, tenho por tempestivo o Recurso Voluntário apresentado.

2. Da Solicitação de Juntada de Documentos Posteriormente à Impugnação

Como é cediço, em face das disposições contidas nos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF)³, regra geral, todas as razões de defesa e as correspondentes provas dos fatos

² Neder, Marcus Vinícius. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3ª Edição, Dialética, São Paulo, 2010, p. 357.

³ Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

alegados devem ser apresentados por ocasião da impugnação. A considerar que este Colegiado representa instância *ad quem*, aqui não se analisa argumentos ainda não debatidos na instância julgadora inferior, por se tratar de inovação recursal.

Ocorre que a própria disciplina do processo administrativo fiscal prevê exceção à regra em comento, de acordo com as disposições contidas no art. 16, inc. III e § 3º, e art. 17, do Decreto n.º 70.235/1972.

Na espécie, todavia, analisando os autos, considero inexistir necessidade de flexibilização da dita regra de preclusão veiculada pelos citados dispositivos do Decreto n.º 70.235/1972, porquanto não restou demonstrada a impossibilidade da apresentação oportuna de documentos, não havendo fato novo a ser examinado ou razões posteriormente trazidas aos autos, situações que justificariam a abertura de exceção à regra geral em comento e, por conseguinte, a reabertura da fase probatória.

Demais disto, ao examinar todo o acervo carreado ao processo, entendo que, como os autos se mostram instruídos satisfatoriamente à formação de convicção do órgão julgador e, também, tendo sido oportunizado ao Recorrente a produção de provas na fase adequada, mostra-se desnecessária a juntada de novos documentos via diligência ou exames posteriores.

Nada a deferir, por conclusão, quanto ao pleito de juntada aos autos de documentos adicionais.

3. Do Pedido de Diligência

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 4º A juntada de documentos será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Verdade que em razão do princípio da verdade material, que informa o processo administrativo-fiscal, o julgador administrativo deve voltar-se na busca de esclarecer o que realmente ocorreu na situação colocada nos autos.

Porém, para que as investigações possam eventualmente prosseguir, necessário que haja determinado ponto nebuloso a esclarecer ou algum elemento a ser coletado adicionalmente, que justifique aprofundamento.

E é exatamente em razão da ausência desses elementos ou questões ainda duvidosas nos autos que tenho por desnecessário o procedimento de diligência, no caso, para a realização de contraprova do laudo técnico (fls. 337 a 359), conforme solicitado pelo Recorrente.

Abro aqui parênteses para observar que a contraprova ao laudo técnico não se encontra prevista pela Instrução Normativa RFB n.º 1.063/2010, que dispõe sobre procedimentos a serem adotados na coleta, prazo de guarda, destinação de amostras e emissão de laudo técnico resultante de exame laboratorial de mercadoria importada ou a exportar, de acordo com o que se depreende do capítulo destinado às conclusões deste:

DA CONCLUSÃO DA ANÁLISE E DO LAUDO TÉCNICO

Art. 7º O laudo técnico resultante da análise laboratorial deverá ser emitido de acordo com a forma e o conteúdo especificados na Instrução Normativa RFB Nº 1.020, de 2010.

Art. 8º Após a análise laboratorial e emissão do laudo técnico respectivo, o AFRFB responsável pelo procedimento deverá adotar as seguintes providências:

I - dar ciência ao importador, exportador ou seu representante legal do resultado do exame laboratorial; e

II - efetuar o respectivo lançamento tributário, na hipótese de divergência entre os dados informados pelo importador ou exportador e os do laudo.

Art. 9º As mercadorias retiradas a título de amostra não são dedutíveis da quantidade declarada.

Parágrafo único. Após o decurso dos prazos previstos no § 5º do art. 4º, serão devolvidas ao importador, exportador ou representante legal as mercadorias retiradas a título de amostra, que não foram inutilizadas durante a análise ou que não tenha a necessidade de sua retenção pela autoridade fiscal.

É que, ao proceder exame dos autos, verifico que foi dado ao Recorrente a ciência, bem como assegurada a possibilidade de apresentar quesitos ao laudo pericial, e que de fato este os apresentou.

Pondero que o procedimento de diligência requerido não se presta a exames gerais, sem direcionamento, mas sim, destina-se a esclarecer um ou outro aspecto que reste nebuloso para o julgador, após a fase de instrução.

Ocorre que a natureza da mercadoria importada ou a classificação fiscal fornecida a esta, que servem de base à solicitação de aprofundamento dos exames, não se mostram relevantes nestes autos, vez que o objeto do lançamento é, sem dúvida, a multa equivalente ao valor aduaneiro declarado na DI.

Diferentemente seria se o foco do lançamento de ofício, ao invés da multa em questão, fossem os tributos incidentes sobre a importação, situação na qual a classificação da mercadoria assumiria relevância. Mas não é o caso.

Considero, assim, despicienda a baixa dos autos à unidade de origem para a realização de diligência dirigida à apresentação de contraprovas ao laudo pericial ou à realização de qualquer exame posterior da mercadoria que teve a sua apreensão frustrada, motivo pelo qual indefiro a solicitação em referência.

4. Classificação Fiscal das Mercadorias Importadas

Muito embora a matéria tenha sido aventada no Recurso Voluntário, relevante ressaltar que a classificação das mercadorias importadas não foi objeto de aprofundamento na decisão recorrida, que se deteve nas questões relacionadas à interposição fraudulenta e às penalidades correspondentes.

No Auto de Infração, por sua vez, a autoridade aduaneira adotou a classificação das mercadorias fornecidas pelo importador, não tendo sido fornecido novo NCM ou reclassificação, em relação àquela designada na própria DI. Assim, vejamos:

Observação: Para fins de aplicação da multa, foi considerada a descrição da mercadoria e NCM contidas na Declaração de Importação, registrada pelo importador.

Mercadoria: Desperdícios, resíduos de plásticos, picados e lavados, de caixas de garrafas

NCM:3915.10.00

Quantidade não localizada (toneladas): 25,50

Valor aduaneiro em dólar da quantidade não localizada: US\$ 3.111,00

Taxa do dólar no dia do registro da DI (29/10/13): 2,1848

Valor aduaneiro em real da quantidade não localizada: R\$ 6.796,91

Diferentemente, seria se a autoridade aduaneira tivesse se valido, para a fixação da multa por descumprimento da obrigação acessória, de valor obtido com a nova classificação para as mercadorias. Porém, não é esta a situação que se apresenta.

Por conseguinte, considero que não se abriu contraditório sobre a matéria tratada, ressaltando-se que o tema classificação foi trazido à baila neste autos, no meu entender, por conta da tentativa do Fisco de demonstrar a ocultação deliberada daquele que seria o real

importador, razão pela qual a classificação fiscal da mercadoria não será objeto de análise no presente voto.

5. Do Mérito: Interposição Fraudulenta de Terceiros

A legislação prevê, além da **importação por conta própria**, a possibilidade de interposição legítima de terceiro na operação de importação, nas modalidades: 1. por conta e ordem de terceiro (cujo foco é a prestação de serviço de despacho aduaneiro), prevista no art. 27 da Lei n.º 10.637/2002⁴; e 2. por encomenda, que guarda seu foco no contrato de compra e venda da mercadoria a ser importada, encomendada ao importador, prevista no art. 11 da Lei n.º 11.281/2006⁵.

A mencionada disciplina legal relativa à interposição de terceiros nas operações de comércio exterior se encontrava regulamentada originalmente pela Instrução Normativa RFB n.º 225/2002, vigente ao tempo do fato gerador.

No caso em questão, a considerar a ausência de habilitação da pessoa jurídica importadora para operar no comércio exterior por encomenda e a conta e ordem, em vista do quanto narrado no *Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal*, a Fiscalização afastou a ocorrência de interposição legítima de terceiros.

Diferentemente desta é a chamada *interposição fraudulenta*, imputada, portanto, ao Recorrente no lançamento de ofício, modalidade na qual se verifica a ocultação deliberada de terceiros na operação de importação (vendedor, comprador ou responsável pela operação), que não o importador ostensivo, em seguimento ao que dispõe o art. 689 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009):

Art. 689. **Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário** (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

(Grifei)

⁴ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

⁵ Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

Tal qual se verifica na hipótese de interposição legítima, também a *interposição fraudulenta de terceiros*, em menção, pode assumir 2 (duas) subespécies ou modalidades, interposição fraudulenta de terceiros comprovada e interposição fraudulenta de terceiros presumida, segundo entendimento da jurisprudência majoritária deste Colegiado, que toma por base as disposições da própria legislação de regência do tema.

De maneira que, para melhor compreensão do panorama legislativo relacionado à infração, reproduz-se desde logo o citado art. 23, inc. V, do Decreto-lei n.º 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 n.º 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.

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

§ 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.

§ 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.

Assim sendo, destacam-se as seguintes modalidades de interposição fraudulenta de terceiros:

(1º) **Interposição fraudulenta comprovada**, delineada no art. 23, inc. V e §1º e §3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, que pressupõe a comprovação pela autoridade fiscalizadora da ocorrência de fraude ou simulação para ocultação do sujeito passivo e do real comprador ou responsável pelas operações de importação;

(2º) **Interposição fraudulenta presumida**, delineada no art. 23, inc. V e §2º, do mesmo Decreto-lei n.º 1.455/1976, que se comprova não por prova direta, mas a partir de um conjunto de indícios que vem a demonstrar não possuir o importador disponibilidade dos recursos empregados na operação, bem como a transferência dos mesmos recursos ao vendedor no exterior.

Para a configuração de ambas as hipóteses descritas para a infração, devem estar presentes a simulação ou a fraude, de maneira a acobertar ou ocultar algum dos reais

intervenientes na operação de comércio exterior (inc. V do art. 23 da DL n.º 1.455/1976), a caracterizar o dano ao erário.

Contudo, a forma com que estas (simulação e fraude) estão descritas e demonstradas pela autoridade responsável (direta ou indiretamente) no lançamento de ofício é o que fará toda a diferença, considerando, ademais, que na interposição fraudulenta presumida, como já evidencia a terminologia, há uma presunção e, portanto, inversão do *onus probandi*.

O que se quer dizer é que, com a presunção feita pela lei, passa a caber ao sujeito passivo a comprovação da origem dos recursos, sua disponibilidade e transferência, cabendo-lhe demonstrar, assim, a não veracidade dos fatos alegados pela autoridade fiscalizadora.

Importante registrar, também que de acordo com a jurisprudência emanada da CSRF deste Colegiado, em acórdão de n.º 9303-008.721, de 12/06/2019, cujo voto vencedor é da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, *a penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coibi a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.*

Verdade. A interposição fraudulenta, atendendo à regra geral das infrações à legislação aduaneira, mostrar-se-ia um ilícito de responsabilidade objetiva, não havendo que se falar em dolo dirigido ao dano ao erário (art. 23, caput, DL n.º 1.455/1976, acima), em específico, para a sua configuração.

Todavia, há que se distinguir neste caso a presença do elemento subjetivo em relação à simulação e à fraude, mencionados no inc. V do art. 23 do DL n.º 1.455/1976, do dolo do sujeito passivo que se dirige ao dano ao erário, aludido no caput do mesmo art. 23. Este, de fato, dispensa comprovação.

O Código Civil, art. 167, § 1º, define as hipótese de simulação:

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;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

(Os grifos não constam do original)

A fraude, por seu turno, sendo crime, porquanto o *estelionato e outras fraudes* se encontram tipificados nos art. 171 e seguintes do Código Penal, encontra-se bem definido pelo direito penal.

De modo bastante geral, a fraude é tida como um ato ardiloso, enganoso e de má-fé, que tem o objetivo de lesar ou ludibriar outrem para trazer algum tipo de vantagem, geralmente financeira, ao fraudador sobre a vítima.

Como o Decreto-lei menciona expressamente a simulação e fraude para a configuração da infração de dano ao erário (in. V do art. 23, acima), e tais figuras pressupõem a existência de vício no tocante à vontade expressa pelo agente, essencial que se demonstre a ocorrência do elemento subjetivo quanto à prática da declaração enganosa da verdade (simulação) e o artil enganoso (fraude).

Porque sem o *dolus malus* não se cogitam manobras ardilosas e em prejuízo de alguém e em proveito de o autor, estando o ato jurídico praticado livre de vício capaz de anulá-lo, segundo a disciplina do Código Civil. No caso de interposição fraudulenta de terceiro, o *dolus malus* se dirige ao erário.

Neste sentido são as colocações de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, citando Custódio Miranda, a respeito dos elementos da simulação⁶:

A simulação compõe-se de três elementos: a) **a intencionalidade** da divergência entre a vontade interna e a declarada; b) **o intuito de enganar**; c) conluio entre os contratantes (acordo simulatório). A intencionalidade da divergência entre a vontade interna e a declarada é a característica fundamental do negócio simulado.

(Os grifos não constam do original)

Portanto, a intenção do agente é elemento essencial à configuração tanto da simulação quanto da fraude, devendo restarem bem evidenciados nos autos do processo administrativo em que imputada a prática destes como meios de cometimento da infração de dano ao erário, face à interposição fraudulenta de terceiros.

Colocadas as primeiras premissas, volto-me então aos autos.

Examinando o lançamento, verifica-se que a capitulação legal fornecida no Auto de Infração foi a seguinte, de acordo com o seu campo Descrição dos Fatos:

- Art. 23, inciso V, § 1º e § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76 (reproduzido acima).

⁶ Código Civil Anotado. Editora Revista dos Tribunais. 2ª Edição. São Paulo, 2004. Comentários ao art. 167, item 5, Elementos da Simulação.

A referência a tais dispositivos do Decreto-Lei 1.455/76 fornece a informação de que a Fiscalização considerou como ocorrida a interposição fraudulenta na modalidade comprovada, o que se vê corroborado pela própria narração dos fatos por parte da autoridade responsável pelo lançamento:

A importação foi submetida ao procedimento especial de controle aduaneiro de que trata a Instrução Normativa RFB 1.169/2011, que estabelece os procedimentos a serem adotados na importação diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. A fiscalização foi concluída em 19/08/2014 de forma que restou comprovado que a empresa E A Pilatti - Comércio - ME, CNPJ: 11.386.256/0001-03 registrou a DI 13/2136896-0, cedendo o seu nome para a empresa Armazém dos Plásticos e Equipamentos Eireli - EPP, CNPJ: 02.550.880/0001-03, com o fim de ocultar essa da posição de sujeito passivo da operação, real adquirente das mercadorias.

Apesar de a empresa E A Pilatti ter se apresentado ao fisco como importadora e adquirente das mercadorias objeto da Declaração de Importação em análise, a fiscalização pôde comprovar que a real adquirente e beneficiária das mercadorias é a empresa Armazém dos Plásticos, que tentou permanecer oculta na operação.

A conduta simulatória e fraudulenta realizada pela empresa interposta E A Pilatti - Comércio - Me, em conluio com a oculta Armazém dos Plásticos e Equipamentos Eireli -

Sendo assim, uma vez capitulada a infração como dano ao erário por interposição fraudulenta de terceiros comprovada, caberia a autoridade fiscalizadora a juntada de documentos que comprovassem a fraude e/ou simulação, por intermédio das quais se pratica a ocultação deliberada, e não ao sujeito passivo comprovar a inocorrência destas.

Em que pese a autoridade tentar reunir informações acerca das notas fiscais e realidade financeira da pessoa jurídica, estas não representam a prova direta que se requer para a configuração das aludidas fraude e/ou simulação na interposição fraudulenta comprovada, conforme a capitulação legal eleita (art. 23, inciso V, § 1º e § 3º do Decreto-Lei 1.455/76).

Diversamente do exigido na situação que se apresenta, a autoridade fornece um conjunto de indícios, no sentido de corroborar a imputação. Assim, vejamos, de acordo com o Relatório Fiscal: (1) a pessoa jurídica teria obtido nenhuma margem de lucro ou até margem de lucro negativa na operação; (2) venda das mercadorias sem passagem pelo estoque ou depósito da empresa importadora, sendo remetida diretamente a sua adquirente; (3) emissão de nota fiscal de venda antes do desembaraço da mercadoria pela RFB; (4) falta de estrutura da importadora, para comportar as mercadorias importadas; (5) históricos da importações da Recorrente desde 08/2013.

Segundo o art. 239 do Código de Processo Penal - CPP, indício é a circunstância conhecida e provada que, tendo relação com o fato, autoriza, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias. Assim, parte-se de um fato comprovado para se concluir outro.

No caso em questão, esta outra circunstância a ser provada é a ocorrência da ocultação através de simulação e/ou fraude, a partir de outras circunstâncias conhecidas e provadas, tais como, ausência de depósito no estabelecimento para os produtos importados, venda antes do desembaraço da mercadoria etc.

No lançamento, ao que se depreende pela sua leitura, a autoridade aduaneira teve como comprovado um fato para o qual, nos autos, há apenas indícios. Contudo, como o ônus probatório acerca da existência da ocultação devida à simulação ou à fraude, volto a mencionar, recai sobre a Fiscalização, haja vista a capitulação legal indicada, o ônus da juntada de documentos que demonstrassem objetivamente a conduta descrita na lei. Neste sentido, trago à colação jurisprudência desde próprio E. CARF, a título ilustrativo:

Numero do processo: 10983.721341/2014-63

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: 25/04/ 2017

Data da publicação: 30/04/2017

Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 21/06/2010, 02/08/2010, 15/02/2011 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. **Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2o do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta).** Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo do contribuinte, a autuação deverá ser cancelada. Recurso Voluntário provido.

Numero da decisão: 3301-003.435

Nome do relator: MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES

Numero do processo: 10880.722020/2013-53

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: 24/05/ 2018

Data da publicação: 14/08/2018

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 07/07/2011, 19/08/2011, 14/09/2011, 02/01/2012, 17/01/2012 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DA REAL ADQUIRENTE. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL. **A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei 1.455/76 somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes imputadas ao contribuinte.** É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário é nulo, por vício material. Recurso Voluntário Provido.

Numero da decisão: 3301-004.708

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. (assinado digitalmente) Winderley Moraes Pereira - Presidente (assinado digitalmente) Semíramis de Oliveira Duro - Relatora Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado) e Semíramis de Oliveira Duro.

Nome do relator: SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO

Numero do processo: 10783.720562/2010-47

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: 22/06/ 2016

Data da publicação: 11/06/ 2016

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Importação - II Ano-calendário: 2006 DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. Considera-se dano ao Erário a interposição fraudulenta na operação de importação, quando a escrita contábil não serve para comprovação da origem dos recursos, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE.MULTA.PERDIMENTO. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. **A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado.** A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar". Recurso voluntário negado.

Numero da decisão: 3402-003.111

Nome do relator: ANTONIO CARLOS ATULIM

Numero do processo: 12466.722362/2013-90

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: 28/03/ 2017

Data da publicação: 05/04/2017

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 05/02/2009 a 08/10/2012 OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. DIFERENCIAÇÃO. Muito embora a pena de perdimento seja a consequência normativa (pena) para as duas hipóteses de interposição fraudulenta (comprovada e presumida), ambas diferenciam-se em seus requisitos, no conjunto probatório apresentado pela fiscalização na lavratura do lançamento, culminando em defesa específica por parte dos sujeitos passivos. **Nunca poder-se-á falar em interposição "interposição comprovada" (artigo 23, inciso V do Decreto-Lei n. 1.455/76) sem a demonstração pelo Fisco de quem são os sujeitos acobertado e acobertante.** Nunca ter-se-á a "interposição presumida" (artigo 23, parágrafo 2º do Decreto-Lei n. 1.455/76), sem a comprovação pela autoridade lançadora de que o importador não consegue evidenciar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. A desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. É ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração. Recurso Voluntário Provido.

Numero da decisão: 3402-003.884

Nome do relator: WALDIR NAVARRO BEZERRA

Assim, examinando os autos, notadamente os Anexos de 1 a 10, considero não ter a autoridade fiscalizadora demonstrado categoricamente, de forma direta e com base em elementos probatórios concretos, a existência de ocultação deliberada de terceiro interveniente na operação em análise, como se requer na modalidade comprovada de interposição fraudulenta.

O Fisco, para estribar suas conclusões, utilizou-se de método dedutivo, apropriado para as presunções, valendo-se, conforme aqui já dito, de argumentos, tais como prejuízo nas operações de venda, da ausência de passagem das mercadorias pelo estoque, falta de estrutura das instalações do importador etc.

Porém, a estrutura precária da pessoa jurídica importadora e a desorganização financeira desta não são elementos suficientes a configurar inequivocamente o dolo ou a má-fe, a fraude, a simulação, a ocultação e, por conseguinte, a tipicidade exigida para a conduta descrita nos dispositivos capituladores indicados na autuação.

Especificamente quanto ao eventual lucro zero ou prejuízo na venda das mercadorias, importante enfatizar que o Fisco não nega a existência de recursos da pessoa jurídica para a fazer frente à operação comercial que resultou na importação, referindo-se apenas ao resultado insatisfatório na comercialização daquelas, o que mostra fragilidade quanto aos fundamentos do lançamento de ofício.

Tornando ainda aos Anexos 1 a 10, verifico ainda ter a Recorrente apresentado as notas fiscais de venda, formalmente regulares, como também contrato de locação do estabelecimento onde opera, certidão de que consta como atacadista ativa no município onde se situa, escrituração contábil não rejeitada ou considerada imprestável pela autoridade aduaneira, acervo de documentos este que, também, enfraquece sobremaneira a alegação do Fisco de que a infração estaria comprovada nos autos.

Assim, não obstante a autoridade aduaneira ter tentado trazer um conjunto de alegações para dar suporte a imposição da multa, considero que não logrou bom êxito neste sentido. Diversamente seria se os autos tratassem de interposição presumida de terceiros, a requerer apenas indícios, mas que não se aplica ao caso concreto sob análise.

Concluo, portanto, não haver nos autos prova objetiva da ocorrência de importação fraudulenta na modalidade comprovada, havendo que se acolher o Recurso Voluntário.

Em resumo, ante a todo o acima exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo