



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10218.721009/2014-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.115 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente MARABA GUSA SIDERURGICA E MINERADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/05/2010, 12/04/2011, 06/05/2011

PENA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO DA MERCADORIA.
NULIDADE INEXISTENTE.

É desnecessária a instauração de prévio procedimento administrativo tendente à imposição da pena de perdimento da mercadoria, como condição para a válida aplicabilidade, ao sujeito passivo, da sanção pecuniária que tende a substituí-la, nos termos do artigo 73, da Lei no. 10.833/03.

NULIDADE DA DECISÃO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
PROCESSUAIS. OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DO
CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DA LEGALIDADE.

Não há violação ao princípio da ampla defesa ou do contraditório quando se tem nos autos, efetivamente, oportunidade para parte sustentar suas pretensões. Fato demonstrado com a análise de provas, adendos, e conversão de julgamento em diligência. Outrossim, a legalidade da decisão limita-se à matéria e provas trazida aos autos, e, ainda que baseada em convencimento contrário ao da recorrente, tem-se por atendida.

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

É prescindível o pedido de perícia, pois os elementos contidos nos autos são suficientes para que o CARF forme convicção sobre os temas em questão. Perícias e diligências têm o condão de prover esclarecimentos e não de trazer aos autos novos elementos probatórios.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DANO AO ERÁRIO.
PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR
ADUANEIRO.

A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.

A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida em razão da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a qual se aplica, além da pena de perdimento, a inaptidão da inscrição no CNPJ.

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. PRINCÍPIOS. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

A aplicação de princípios constitucionais, em detrimento da aplicação da lei, configura apreciação da própria constitucionalidade da lei, vedada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado (a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Relatório

Trata-se de Auto de Infração referente à multa substitutiva do perdimento, aplicada em decorrência de a fiscalização ter constatado a ocorrência de interposição fraudulenta presumida nas operações investigadas, tendo em vista a inviabilidade de apreensão das mercadorias objeto da autuação. O lançamento totalizou R\$ 5.873.989,00 à época de sua formalização e foi contestado pelo sujeito passivo.

Da Autuação

Consta na descrição dos fatos do Auto de Infração em debate que a empresa autuada foi submetida a investigação fiscal referente aos períodos 2010 e 2011, iniciada como

diligência, que depois foi transformada em fiscalização, devido à falta de apresentação de documentos para comprovar a condição de real exportadora das mercadorias objeto das Declarações de Despacho de Exportação (DDE) indicadas, as quais abrangem 10.537.679 Kg de farelos e resíduos de trigo.

Segundo o Relatório Fiscal a fl. 9-13, ainda na fase de diligência, em 18/11/2013, a empresa foi intimada a apresentar cópias das notas fiscais e dos contratos de compra das mercadorias adquiridas no mercado interno e submetidas a despacho de exportação ao amparo das DDE ali identificadas. Como não foram apresentados os documentos solicitados, em 18/12/2013 foi emitida nova intimação atribuindo o prazo de 60 (sessenta) dias para atendimento, cuja resposta foi outro pedido de nova prorrogação. Em 6/3/2014 foi emitida mais uma intimação (fl. 23), atribuindo o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos documentos solicitados. Como essa intimação também não foi atendida, a diligência foi transformada em fiscalização. Consta no citado Relatório que:

Em 18/10/2014, a empresa tomou ciência Termo de Início referente ao procedimento de fiscalização, onde foram solicitados documentos comprobatórios do funcionamento da empresa, documentos fiscais e cambiais referentes às declarações de exportação nº 21004036655, 21103488465 e 21104034123.

A empresa apresentou parcialmente a documentação solicitada [...], deixando de apresentar os extratos bancários e contratos de câmbio, não comprovando a origem dos recursos empregados nas operações do comércio exterior declaradas no sistema informatizado da SRFB - SISCOMEX (Sistema Integrado do Comércio Exterior) e sua condição de real exportadora das mercadorias.

[...] a empresa apresentou os seguintes documentos: contrato de compra e venda nº 001/2009 e um contrato de câmbio que, após ser analisado pela fiscalização, concluiu-se que não acobertam as operações de exportações ora fiscalizadas, documentos estes anexos ao processo.

A proposta da fiscalização era de investigar a origem dos recursos financeiros utilizados na compra de 10.537.679 kg de farelo e resíduos de soja no mercado interno, considerando que a exportadora não declarou tal aquisição nas DIPJ 2011/2010 e 2012/2011, (fichas 04A), e também não declarou a receita de R\$ 5.873.989,00 decorrentes das exportações dessas mercadorias.

Da análise das DIPJ, observa-se que a sociedade não alienou nenhum bem/investimento e não auferiu nenhuma receita não-operacional durante o período. E visando ainda identificar a receita das exportações, não se verifica, nas contas bancárias da sociedade, registros que indiquem a liquidação cambial, sendo possível somente identificar a entrada e imediata saída dos recursos utilizados na compra das mercadorias, em especial, na compra realizada no ano de 2010 e, menos visível, nas compras do ano de 2011. Essas informações foram obtidas dos sistemas da RFB pelos auditores que realizaram a diligência.

Apesar de intimada três vezes pela superintendência e uma vez pela alfândega do Porto de Belém a apresentar documentos relativos à aquisição das mercadorias, cobertura cambial e extratos bancários, a exportadora não atendeu a nada do que fora solicitado pela fiscalização que presume que a empresa não tenha envolvimento nas exportações analisadas, ou por qualquer outra razão pretenda ocultar os recursos financeiros conforme fizera com as DIPJ mencionadas.

[...]

Diante dos fatos apurados, a fiscalização considerou que não foram comprovadas a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na exportação das mercadorias investigadas, configurando-se assim a hipótese infracional descrita no art. 689, XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/2009. De acordo com o relato fiscal:

A empresa, ao deixar de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior por ela realizada (exportação), cometeu a infração que presume a prática de interposição fraudulenta nas citadas operações de comércio exterior, capitulada no § 2º do artigo 23 do DL nº 1.455, de 7 de abril de 1976, incluído pela Lei 10.637, de 30.12.2002.

A interposição fraudulenta é considerada dano ao erário (art. 23 do DL 1.455/76) e como tal deve se apenar com perdimento das mercadorias objeto da operação do comércio exterior, consoante disposição do art. 23, § 1º do DL nº 1.455/76, incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002.

Aplicar a pena de perdimento nas mercadorias objeto das operações de comércio exterior realizadas pela empresa é inviável, como já dissemos acima as mercadorias foram exportadas, tendo seu embarque averbado no Siscomex. Para este caso, em que as mercadorias não serão localizadas por terem sido vendidas no exterior, a lei prevê em substituição a pena de perdimento a aplicação de multa equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal. É o mandamento do § 3º do art. 23 do DL 1.455/76, com redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.350 de 20/12/2010.

A fiscalização concluiu seu Relatório informando que aplicou multa correspondente ao valor das mercadorias não localizadas, constantes das respectivas Notas Fiscais de exportações, e que lavrou também representação fiscal para fins de inapetência do CNPJ da empresa autuada.

Observa-se que a fls. 30-68 e 87-90 constam documentos que aparentemente dizem respeito às operações objeto da fiscalização (notas fiscais de compra, notas fiscais de saída, contrato de câmbio, resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal), mas não foi localizada nenhuma manifestação sobre esses documentos.

O lançamento em debate foi submetido a revisão de ofício (fls. 92-102), em razão de o valor da multa aplicada ter sido consignado em dólares, quando deveria ser em reais. O Auto de Infração corrigido, acompanhado do Relatório da fiscalização, foi incluído a fls. 110-120.

Da Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado da exação fiscal em 10/12/2014 e, em 26/12/2014, apresentou impugnação (fls. 129-161) na qual informou inicialmente que se tratava de empresa constituída em 25/10/2004, objetivando a produção de ferro-gusa destinado à exportação, e que começou a funcionar efetivamente em dezembro de 2007, na véspera da grande crise ocorrida no mercado financeiro mundial em 2008. De acordo com a defendente, esse evento afetou drasticamente o comércio internacional de ferro-gusa e, para continuar trabalhando no mercado interno, ela teria que se submeter a política de preços imposta pela VALE, o que fatalmente inviabilizou seu negócio, consoante reproduzido a seguir:

*Sendo que, diante da crise, não restou alternativa a **Impugnante** senão **suspender suas atividades, o que ocorreu a partir de DEZEMBRO de 2008 e perdura até o presente momento.***

*Naturalmente, em razão do volume de investimento que foi feito, todas as siderúrgicas de Marabá, assim como a **Impugnante**, procuraram diversificar suas atividades, e foi diante deste contexto que ocorreram as operações objeto dos autos, consubstanciadas nas **Declarações de Exportação nº 2100403665521103488465 e 21104034123 decorrentes das vendas descritas nas Notas Fiscais nº 38, de 19/10/2009 (Laurent SA), nº 48, de 03/05/2010 (Soylent Ltd.), nº 53, de 08/04/2011 (Soylent Ltd.), nº 54, de 08/04/2011 (Soylent Ltd.) e nº 56, de 19/04/2011 (Amaggi International Ltd.).** E isto, naturalmente, nada tem de errado, pois as empresas são livres para, por meio de seus atos de gestão, optarem por estabelecer as relações jurídicas que entenderem pertinentes.*

[...]

Contudo, para a surpresa da Impugnante (que apresentou os documentos comprobatórios da regularidade destas operações, como as Notas Fiscais e Entrada, Notas Fiscais de Saída e Contrato de Câmbio), houve por bem esta Alfândega lavrar o Auto de Infração em referência, imputando à Impugnante a obrigação de efetuar o pagamento de MULTA no valor de R\$ 5.873.989,00, com fundamento no artigo 23, inciso V, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, sob o argumento de ter ocorrido a infração denominada de "INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR PRESUNÇÃO" (não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos utilizados nas operações do comércio exterior).

[...]

*Importante registrar, ainda, que em nenhum momento foi lavrado o Auto de Perdimento das mercadorias, bem como a **Impugnante também não foi intimada para que fossem apresentadas as mercadorias no intuito de viabilizar a aplicação e execução da pena de perdimento ou, minimamente, possibilitar a lavratura do Auto de Multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.***

(Destaques no original)

Na sequência a impugnante apresentou as seguintes alegações:

1) **Inobservância do rito processual estabelecido no Decreto-lei nº 1455/1976.** Não houve a prévia aplicação da pena de perdimento, nem o sujeito passivo foi intimado a apresentar as mercadorias consideradas em situação irregular.

2) **Ausência de demonstração da fraude para caracterizar a interposição fraudulenta.** Os Auditores Fiscais não podem, de forma alguma, fazer acusações, e o pior, aplicar gravíssimas sanções, com base em meras ilações, presunções (ou seja, mera especulação vasta, artificiosa e intrincada, ignorando a real natureza, objetivo e intenção da operação), reclassificando a natureza de determinada operação realizada pela Impugnante, sem qualquer prova da existência de fraude e, ainda que minimamente, da existência de alguma vantagem. Tratando-se da acusação de fraude, é indispensável demonstrar o dolo.

3. **Ausência de prova da infração.** O auto de infração foi lavrado sem sequer cumprir todas as exigências previstas na IN 228, como por exemplo, o dever de intimar a empresa para comprovar seu efetivo funcionamento, bem como a condição de real vendedora das mercadorias. A fiscalização afirmou que o contrato de câmbio apresentado à fiscalização não acobertou as operações de exportação sem apontar sequer um único motivo ou elemento de prova. Não existe nos autos, qualquer PROVA, ainda que indiciária, de que a Impugnante é uma empresa de fachada, a fim de justificar a acusação de interposição fraudulenta.

4) **Ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.** O fato de a impugnante, por engano, não ter informado a venda da mercadoria em foco em seus registros fiscais, e de não ter respondido a tempo as intimações recebidas não justifica a imposição da penalidade aplicada, razão pela qual se afigura ilegal e desproporcional aplicar a penalidade mais violenta prevista na legislação. O fato objeto dos autos, no máximo, poderia, em tese, ser objeto da pena de multa pela suposta cessão do nome para um terceiro comercializar as mercadorias para o exterior, nos termos do artigo 33, da Lei nº 11.488/2007.

Ao final a impugnante requer que o lançamento seja julgado improcedente e, sucessivamente, que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de possibilitar a apresentação de mais documentos para comprovar a regularidade de suas operações. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, e solicita a concessão do prazo de 15 dias, nos termos do artigo 5º, §1º, da Lei nº 8.906/1994, para a juntada aos autos do Instrumento Procuratório objetivando a regularização da representação processual.

Dos Documentos Juntados pela Defendente Após a Impugnação

Depois de apresentada a impugnação constam duas solicitações de juntada de novos documentos (fls. 178-189 e 295). A primeira, datada de 28/5/2015, apresenta como justificativa o fato de que somente nessa data a impugnante teria conseguido obter os elementos apresentados junto aos seus fornecedores, clientes e bancos. São cópias de: contratos de compra e venda; documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas (DANFE); telas do Siscomex; conhecimentos de transporte; notas fiscais eletrônicas, entre outros. A segunda, datada de 2/6/2015, não está acompanhada de nenhum pedido do sujeito passivo solicitando a juntada, o que sugere que são documentos referentes ainda à primeira solicitação e que não tinham sido anexados. São extratos do Siscomex, formulários de transferência eletrônica de disponíveis (TED), correspondências entre a autuada e um de seus supostos fornecedores, extratos de transações bancárias internacionais (SWIFT), contratos de câmbio.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Iniciada a apreciação do processo, foi constatada a necessidade de esclarecimentos adicionais, que levaram este Órgão Julgador a decidir pela conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução a fls. 370-374, a fim serem adotadas as seguintes medidas pela unidade preparadora:

- a) Anexar aos autos a procuração dada pela empresa autuada ao signatário da impugnação, conferindo-lhe legitimidade para atuar no presente processo, bem como cópia da identidade dele e dos documentos que comprovam os poderes do(s) outorgante(s). Caso não disponha desses elementos, intimar o sujeito passivo a apresentá-los, sendo que a procuração poderá ser substituída por outro documento que convalide, de forma inequívoca, os atos praticados no processo pelo referido signatário.*
- b) Esclarecer porque foi considerado que o contrato de compra e venda nº 001/2009 e o contrato de câmbio, mencionados na descrição dos fatos no Auto de Infração e no Relatório da fiscalização, não acobertavam as operações sob exame.*
- c) Manifestar-se conclusivamente a respeito dos documentos a fls. 30-68, 87-90 e 191-292, esclarecendo, com as devidas justificativas, se mesmos têm ou não aptidão para comprovar algum aspecto objeto da investigação realizada.*
- d) Caso se confirme que os Adiantamentos de Contratos de Câmbio (ACC) alegados pela impugnante para justificar a origem dos recursos aplicados nas exportações investigadas ocorreram e que ainda havia disponibilidade de recursos oriundos dessas operações suficientes para adquirir as mercadorias exportadas, intimar o sujeito passivo a comprovar a liquidação desses ACC e das referidas compras.*
- e) Trazer ao processo outros documentos ou esclarecimentos que a autoridade preparadora entenda necessários ou relevantes à instrução dos autos.*
- f) Cientificar o sujeito passivo da presente Resolução e de seu resultado, bem como do prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar.*

A fim de atender ao que lhe fora solicitado, a unidade de origem do presente processo cientificou o sujeito passivo da diligência e o intimou a apresentar os elementos relacionados no Termo de Intimação Fiscal a fls. 380/381, dentre eles:

- 2 - Apresentar contrato de compra e venda nº 001/2009, listados pela empresa quando intimada pela fiscalização, referido contrato não constava dos documentos que foram entregue via correios.*
- 3 - Apresentar explicação sobre os documentos anexados na impugnação as fls. 30-68 (Nota Fiscais), fls. 87-90 (contratos de câmbio), fls. 191-192 (contrato) esclarecendo com devidas justificativas se os mesmos tem ou não aptidão para comprovar aspecto objeto da investigação realizada.*

4 - Apresentar os ACC (Adiantamento de Contrato de Câmbio), com documento de comprovação dos depósitos bancários na conta da empresa Marabá Gusa, onde a empresa alega como origem dos recursos aplicados nas exportações investigadas e comprovar se havia disponibilidade de recursos oriundos dessas operações suficientes para adquirir as mercadorias exportadas.

5 - Apresentar e comprovar, a liquidação dos ACCS (Adiantamento de Contrato de Câmbio) das referidas compras.

Em resposta à referida intimação a autuada prestou as seguintes informações (fls. 383-470):

No que tange aos documentos que instruem o presente procedimento (fls. 30 à 367), cumpre à fiscalizada informar que por ocasião do procedimento de fiscalização bem como de apresentação da Impugnação Administrativa, a fiscalizada ainda não havia localizado os documentos comprobatórios da regularidade de suas operações, e isto pelo fato da fiscalizada ter sido forçada a suspender suas operações pela crise econômica vivida pelo segmento em que atua, tal como ocorreu com todas as empresas do Parque Siderúrgico de Marabá.

Somente em maio do ano 2015 é que a fiscalizada conseguiu reunir os documentos que comprovam, de forma suficiente, a inocorrência das infrações que culminaram com a lavratura do Auto de Infração, cumprindo-nos informar que para tanto, a fiscalizada precisou entrar em contato com suas clientes no exterior, com suas fornecedoras do Brasil, bem como com as instituições financeiras que operou há quase 10 (dez) anos.

Diante deste contexto, a fiscalizada INFORMA que para a execução da diligência determinada pela 7ª Turma da DRJ, em Fortaleza, nos autos do Processo Administrativo n.º 10218.721009/2014-70, bastará à Vossa Senhoria considerar a petição de fls. 179/189 bem como os documentos de fls. 190/292, os quais relacionamos abaixo, no intuito de facilitar a compreensão dos fatos:

[...]

Trataram-se, a bem da verdade, de exportações realizadas pela fiscalizada por força de operações estruturadas chamadas de CONTRATOS DE VENDA E COMPRA DE PERFORMANCE DE EXPORTAÇÃO, plenamente válidos no ordenamento jurídico pátrio, na forma dos artigos 1º, IV, § único, 5º, XIII e 170, caput, IV e § único, da CF/1988, bem como artigos 421 e 422, do Código Civil, inclusive já tendo sido regulamentado pelo Banco Central, na forma das Circulares BACEN n.º 3.454/2009 e 3.691/2013.

A impugnante informou, ainda, que solicitou ao Banco da Amazônia cópia de todos os ACC Performance firmados com essa instituição financeira, bem como dos correspondentes comprovantes do repasse dos créditos contratados e da liquidação dos mesmos, mas tal pedido não foi atendido. Por esse motivo requer que, se ainda persistir dúvida sobre essas operações, que seja expedido ofício à referida instituição bancária, a fim de serem obtidos os esclarecimentos necessários. Foi informada, inclusive, a impetração de ação judicial de exibição de documentos, objeto do processo nº 0021287-46.2015.8.14.0028, em trâmite na 3ª Vara Cível Empresarial, cujo extrato foi anexado a fls. 468-470.

Além dos esclarecimentos prestados a defendente alegou que:

Vale lembrar que por estar inativa desde **dezembro de 2008**, muitos dos seus documentos operacionais foram extraviados, sendo que em razão do Auto de Infração ter sido **lavrado em 14/11/2014**, esta Alfândega do Porto de Belém está impedida de exigir a apresentação de qualquer documento com data anterior à 14/11/2010, tendo em vista que O DEVER DE GUARDA DA FISCALIZADA JÁ EXPIROU, na forma do artigo 70, da Lei nº 10.833/2003 e artigo 18-A, da IN SRF nº 680/2006, combinados com do artigo 195, parágrafo único e artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzidos:

[...]

Destarte, se a fiscalizada deve manter sob sua guarda os originais dos documentos que instruíram o despacho, assim como os demais documentos comprobatórios da transação comercial, inclusive aqueles relativos as RE, pelo prazo de 5 anos, não pode a empresa ser obrigada a apresentar, por exemplo, os comprovantes de transferência dos valores adiantados pelas instituições financeiras em razão da contratação dos ACC's Performance de Exportação, tendo em vista terem ocorrido nos anos de 2008 e 2009.

Na sequência constam cópias de e-mails (fls. 407-467) que teriam sido emitidos pelo representante legal da impugnante (entre fevereiro e maio de 2015), destinados às instituições financeiras Bradesco, Banco do Brasil e Banco da Amazônia, bem como para as empresas Granol Indústria, Comércio e Exportação S/A e Amaggi Exportação e Exportação Ltda, que são aquelas que teriam vendido as mercadorias exportadas pela autuada. Nessas mensagens são solicitados esclarecimentos e documentos relativos às operações objeto da investigação fiscal.

Diante das informações prestadas pelo sujeito passivo a autoridade preparadora elaborou o Relatório Fiscal de fls. 476-483, no qual, após informar sobre a regularização da representação processual da impugnante, apresentou os esclarecimentos indicados a seguir.

- Sobre o Contrato de Câmbio nº 09/009745:

A empresa fiscalizada apresentou contrato de câmbio nº 09/009745 de 06/11/2009, no valor em moeda estrangeira US\$ 788,67 e moeda nacional R\$ 1.340,74 para acobertar as exportações referentes aos despachos nºs 21004036655, 21103488465 e 21104034123 no valor em moeda nacional R\$ 5.873.989,00.

[...]

A fiscalização entende que um contrato de câmbio no valor de US\$ 788,67, não pode acobertar os despachos de exportação acima, uma vez que o referido valor do contrato de câmbio não corresponde aos valores das mercadorias transacionadas nos despachos de exportações fiscalizados, referido documento não deve ser considerado pois não consta das folhas 179/189 e documentos fls. 190/292.

- Em relação aos documentos de fls. 30-68, 87-90 e 191 a 292 (anexados após a impugnação e que, segundo a impugnante, comprovariam a regularidade das operações objeto da autuação):

Equívoco constatado por esta fiscalização quando a empresa apresentou os documentos Nota Fiscal nº 2458/2009, Nota de Débito NR 050/2009, referente a fatura comercial nº 153/2009 e Nota Fiscal 038, que acobertavam mercadoria óleo de soja degomado [...] estes documentos divergem do produto objeto da fiscalização (farelo de soja) [...]

As Notas Fiscais nº. 048, 053, 054, 056 são as que instruíram os despachos de exportação [...]

Os documentos anexos ao processo às fls. 191 a 292, contratos de compra e venda entre a empresa Marabá Gusa Siderúrgica e Mineradora Ltda. (Compradora) e a empresa GRANOL Indústria, Comércio e Exportação S/A (Vendedora) nos valores de US\$ 850.000,00 e outro no valor de US\$ 646.946,88 outro contrato de compra e venda entre a Marabá Gusa Siderúrgica e Mineradora Ltda. (compradora) e a AMAGGI (vendedora) no valor de US\$ 2.120.000,00 e suas respectivas cláusulas, tendo como objeto a exportação, pela fiscalizada de farelo de soja.

- Quanto aos demais documentos apresentados para comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados para compra das mercadorias exportadas.

Foram elaborados quadros e trazidas explicações consoante se reproduz:

Compras da mercadoria no mercado interno

Emp. Compradora	Emp. Vendedora	Contrato	VL. US\$	N. Fiscal	VL. R\$	Compra referente DDE
Marabá Gusa	Granol Ind. Com	S/nº	646,944,88	17764/13811	1.139.648,81	21103488465
Marabá Gusa	GRANOL Ind. Com.	S/nº	850,000,00	7156	1.612.170,05	21004036655
Marabá Gusa	Amaggi Exp. Imp	005/11	2,120,000,00	67507	3.617.911,44	21104034123

[...]

Mercado Externo

DDE	RE	NFs	VL. Exp R\$	Emp. Estrangeira	Peso Kg	ACCs
21103488465	11/0233930-001	53/54	787.749,42 253.964,93	Soylent Ltd.	1.658.839	-
21004036655	10/0485356-001	48	1.497.360,48	Soylent Ltd.	302.912	-
21104034123	11/0363541-001	56	3.617.727,50	Amaggi Inte. Ltd.	5.853	08/004719 08/004883 09/00132 09/00242

Não foram informados os ACCs dos despachos 21103488465 e 21004036655

Quanto aos extratos bancários na conta corrente da empresa fiscalizada comprovando os adiantamentos dos ACCs, a empresa informa que **O DEVER DE GUARDA DA FISCALIZADA JÁ EXPIROU**, na forma do artigo 70, da Lei nº 10.833/2003 e artigo 18-A, da IN SRF nº 680/2006 [...]

No mesmo documento a empresa fiscalizada informa que formalizou com o Banco Bradesco S/A contratos de ACC performance no valor de US\$ 3.850.000,00 - R\$ 7.180.375,00 abaixo relacionados:

[...]

Cabe ressaltar que a empresa fiscalizada informa que a liquidação dos contratos de câmbios deram-se pelo efetivo pagamento pela compra da mercadoria aos respectivos bancos (Bradesco e Banco da Amazônia) por meio de transferências bancárias feitos pelas empresas Amaggi Internacional e Soylent Ltd quando do pagamento pela compra das mercadorias às instituições financeiras correspondentes aos valores dos contratos de câmbio, reproduzimos abaixo [...]

A empresa não informa o número do ACC, referente à transação efetuada com o Banco da Amazônia, bem como os correspondentes comprovantes de repasses dos créditos para fiscalizada alegando (transação com a empresa Soylent, referente ao RE nº 11/0233930-001) que a empresa está litigando no poder judiciário em razão de um passivo bancário inadimplido.

A empresa foi intimada (Termo de Intimação e Diligência Fiscal) a apresentar os ACCs e os extratos bancários dos adiantamentos referentes aos contratos de câmbio, na conta corrente da empresa Marabá Gusa, que a mesma alega como origem dos recursos para compra da mercadoria exportada, tais documentos não foram apresentados, conforme justificativa da empresa acima relatado. Diante da não apresentação de tais documentos esta fiscalização não se manifestará devido à omissão dos documentos.

Após ser dada ciência do Relatório de Diligência Fiscal ao sujeito passivo (fl. 483), os autos foram devolvidos a esta Delegacia de Julgamento, sendo que não consta manifestação da impugnante em relação ao citado relatório.

Conclusos os autos foram devolvidos para julgamento.

A lide foi decidida pela 7ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE nos termos do Acórdão nº 08-37.084, de 22/12/2023/09/2016 (fls.486/514), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito constituído, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 05/05/2010, 12/04/2011, 06/05/2011

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA APLICAÇÃO DESTA PENA.

Diante da inviabilidade de apreensão da mercadoria sujeita a perdimento é cabível a exigência da multa substitutiva dessa pena, a qual se submete a rito próprio e independe da prévia instauração de processo para aplicação do perdimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/05/2010, 12/04/2011, 06/05/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DISPENSA DE DEMONSTRAÇÃO DO DOLO. ÔNUS DA PROVA.

Presume-se fraudulenta a operação de comércio exterior em que não for comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos nela empregados, hipótese em que é desnecessária a demonstração do dolo e é invertido o ônus da prova, cabendo ao acusado desconstituir a presunção legal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. APLICAÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO AO EXPORTADOR.

No caso de interposição fraudulenta em operação de comércio exterior, não sendo possível a apreensão da mercadoria exportada, a multa substitutiva do perdimento pode ser exigida do exportador, pois não foi revogada pela multa por cessão de nome, tratando-se de censuras autônomas, que objetivam tutelar diferentes bens jurídicos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 552/619), por meio do qual reprisa as alegações efetuadas em sua Impugnação e acrescenta o argumento de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, em função do não atendimento a resolução proposta. Por fim requer, total procedência do recurso e consequente cancelamento do Auto de Infração, a fim de reconhecer a regularidade das operações consubstanciadas nos DE nºs ° 21004036655, 21103488465 e 21104034123. Junta documentos às fls.620/675.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso 06/12/2016 (fl.533) e protocolou Recurso Voluntário em 05/01/2017 (fl.552) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da nulidade da autuação por vício procedimental:

Sustenta a recorrente a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de vício na sua formalização, visto que não foi obedecido o rito previsto no art. 27, do Decreto-Lei nº 1.445/76. Segundo a recorrente, *“somente após a prévia aplicação da “pena de perdimento” dar-se-á surgimento à infração jurídica, confortadora do presente auto de infração, na medida em que de acordo com o artigo 23, § 3º (redação originária), do Decreto-Lei nº 1.455/76, a pena de multa decorre da conversão da pena de perdimento”*. Cita o art. 73 da Lei nº 10.833/03.

Sem razão a recorrente. Vejamos.

Ao contrário do que pretende a ora recorrente, o art. 73 da Lei nº 10.833/03, não exige a instauração necessária de um procedimento administrativo de perdimento, antes do início do processo de lançamento da multa substitutiva.

Eis a norma:

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§1º. Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§2º. A multa a que se refere o §1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

Conforme se verifica do dispositivo transcrito acima, o procedimento especial não é pressuposto para que seja instaurado o procedimento administrativo para aplicação do perdimento, como condição para o lançamento da multa substitutiva dessa pena e sim um instrumento para a retenção de mercadoria ao longo do despacho aduaneiro de importação/exportação.

No presente caso, as mercadorias já haviam sido exportadas, fato que em nenhum momento foi contestado pela recorrente nas várias vezes em que foi intimada a apresentar documentos referentes às operações investigadas, para este caso a lei prevê em substituição a pena de perdimento, a aplicação de multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e a exigência do crédito tributário seguirá o rito do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, obedecidos os procedimentos e garantias do Decreto nº 70.235/72 (art. 10).

A jurisprudência desta Corte orienta-se nesse sentido:

PENA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. NULIDADE INEXISTENTE.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

É desnecessária a instauração de prévio procedimento administrativo tendente à imposição da pena de perdimento da mercadoria, como condição para a válida aplicabilidade, ao sujeito passivo, da sanção pecuniária que tende a substituí-la, nos termos do artigo 73, da Lei nº 10.833/03. (Acórdão nº 3403-002.594 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Processo nº 10909.000910/2011-83, Sessão de 26 de novembro de 2013, Rel. Conselheiro Marcos Tranches Ortiz).

Ademais, a inexistência de prévio processo de perdimento nenhum prejuízo traz ao jurisdicionado, uma vez que este poderá insurgir-se contra a multa substitutiva, no respectivo auto específico. É, aliás, o que faz a recorrente nestes autos. Sua defesa não se restringe à alegação de que a hipótese normativa da multa substitutiva (impossibilidade de localização do bem) não se caracterizou, mas à alegação de que a hipótese normativa da própria pena de perdimento (existência de interposição fraudulenta) não ocorreu.

Afasto, portanto, a alegação de nulidade.

III – Da nulidade da decisão da DRJ:

Ainda, defende a recorrente a nulidade da decisão recorrida sob o fundamento de cerceamento de defesa, na medida que a Auditora Fiscal, encarregada da diligência desobedeceu a resolução proposta pela DRJ, viciando a convicção da autoridade julgadora. Segundo a recorrente:

- 1) NÃO ANALISOU os fatos sob a perspectiva dos novos documentos (limitou-se apenas a responder os questionamentos da autoridade julgadora);
- 2) NÃO INTIMOU as empresas a apresentar os documentos pertinentes;
- 3) NÃO INTIMOU as instituições financeiras a apresentar os documentos pertinentes, ocasião em que inclusive afirmou pessoalmente ao sócio administrador e subscritor desta petição já ter proferido um relatório favorável num caso idêntico ao dos autos após ouvir o funcionário do banco;
- 4) NÃO DESCREVEU CORRETAMENTE os documentos que recebeu da empresa;
- 5) NÃO DESCREVEU CORRETAMENTE os fatos narrados pela empresa; e

Contudo, não vislumbro nulidade da decisão recorrida nem afronta a qualquer dos princípios constitucionais, na medida que todos os documentos juntados pela recorrente foram adequadamente analisados e os quesitos propostos pela DRJ respondidos prontamente pela Auditora Fiscal. Porém, a decisão recorrida concluiu que os mesmos seriam insuficientes para infirmar a fundamentação do Auto de Infração. Ao decidir nesse sentido, expondo as razões de seu convencimento, o acórdão recorrido atendeu à exigência de fundamentação, ainda que o julgamento tenha sido contrário à pretensão da recorrente.

Com relação a ausência de intimação para que apresentasse os documentos pertinentes, conforme constatado no relatório acima transcrito, a recorrente foi intimada por três vezes a apresentar documentos tendentes a comprovar a regularidade das operações investigadas (termo de intimação fiscal de fls. 17 a 24), mas apesar do deferimento de sucessivos pedidos de prorrogação do prazo para atendimento, não apresentou os elementos aptos a justificar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas operações sob exame.

Nesse ponto, ressalta-se que no caso em análise, diz respeito à interposição fraudulenta presumida, nos termos do § 2º do inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, cuja finalidade é inverter o ônus da prova, de modo que estando demonstrada a condição ali estabelecida (ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados) cabe a recorrente demonstrar que não ocorreu o fato presumido: a interposição fraudulenta.

Portanto, não há o que se falar em cerceamento do direito de defesa, de modo que o processo administrativo proporcionou plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no Decreto 70.235, de 1972.

Ademais, conforme consignado pela decisão recorrida, “*independentemente de o Banco da Amazônia ter deixado de fornecer os alegados contratos de ACC, tais documentos, em princípio, não seriam aptos a justificar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na operação sob exame*”.

Quanto ao novo pedido de diligência, se mostra prescindível no presente caso, uma vez que os documentos integrantes dos autos revelaram-se suficientes para a formação de convicção e consequente julgamento do feito. Saliento que perícias e diligências têm o condão de prover esclarecimentos e não de trazer aos autos novos elementos probatórios que deveriam ter sido juntados pela recorrente no curso do processo, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade da decisão suscitada, assim como o novo pedido de diligência.

V – Do mérito:

(i) art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/76 – Interposição Fraudulenta:

De acordo com a descrição dos fatos constante no Auto de Infração e no Relatório Fiscal que o integra (fls.9/13), a recorrente deixou de comprovar sua condição de real exportadora em relação às operações revenda para o mercado externo de 10.537.679 Kg de farelos e resíduos de soja, acobertadas pelas Declarações de Despacho de Exportação nºs. 21004036655, 21103488465 e 21104034123, realizadas em 05/05/2010, 12/04/2011 e 06/05/2011, respectivamente.

Segundo o relato fiscal, foi realizado procedimento fiscal para investigar a origem dos recursos utilizados na compra das mercadorias no mercado interno, considerando que a exportadora não declarou tal aquisição nas DIPJ's de 2011/2010 e 2012/2011 (fichas 04A) e também não declarou a receita de R\$ 5.873.989,00 decorrentes das exportações. Apesar de ser intimada a apresentar as notas fiscais de entrada e saída, contratos de compra, extratos bancários e os contratos de câmbio, referentes às mercadorias investigadas, a empresa não apresentou documentos aptos a demonstrar a regularidade das citadas operações.

Diante dos fatos apurados, a fiscalização considerou que ficou configurada a interposição fraudulenta presumida, uma vez que ausente de comprovação da origem disponibilidade e transferência dos recursos empregados, conforme disposto no art. 23, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/1976. Assim, as mercadorias objeto da investigação fiscal estavam sujeitas à pena de perdimento, mas, como já haviam sido exportadas, foi aplicada a multa equivalente ao valor de venda delas, com base no § 3º do referido artigo.

A imputação fiscal é, então, a tratada no art. 23, V, § 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação,

mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (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)

Extrai-se do dispositivo que a infração usualmente denominada de interposição fraudulenta consiste em uma operação de importação ou exportação intermediada com o intuito de ocultar, mediante artifício doloso (fraude ou simulação), o real comprador ou o responsável pela operação, ou seja, ocultou-se quem tem a capacidade financeira para arcar com a operação de comércio exterior.

De uma primeira leitura, portanto, não parece remanescer quaisquer dúvidas em relação à possibilidade de aplicação da multa no caso constatação de interposição fraudulenta de terceiros nos procedimentos de exportação de mercadorias para o exterior.

Ressalta-se, por oportuno, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre verificar o sentido em que os termos *simulação, fraude e interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse sentido, importa destacar que, segundo ensina a doutrina civilista, simulação constitui um defeito do negócio jurídico (vício social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos jurídicos diversos dos ostensivamente indicados². Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*³. A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica direitos para um terceiro oculto⁴. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque

² “Como o erro, a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz CLOVIS, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.” (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil: parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1993, p. 207). Na mesma linha, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 547 e ss.; RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: parte geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1997, p. 220; DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 14. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998, p. 288.

³ RODRIGUES, op. cit. p. 225: “Se as partes, todavia, foram conduzidas à simulação com o propósito de prejudicar terceiros, ou de burlar o fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, surge a figura da simulação maliciosa ou culpada, também chamada fraudulenta”.

⁴ VENOSA, op. cit., p. 552.

nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente⁵.

A partir dessa diferenciação, nota-se que a parte final inciso V do art. 23, quando faz referência aos meios de ocultação (“*mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*”) não está tratando propriamente da fraude no sentido empregado pela doutrina civilista. Mas da *simulação fraudulenta* ou, mais precisamente, da *simulação fraudulenta por interposição de pessoas*, uma vez que, na fraude, não há uma ocultação, mas um negócio jurídico real.

Logo, nas operações de importação/exportação, a infração é caracterizada sempre que um determinado sujeito passivo - denominado importador/exportador oculto -, visando a evasão dos órgãos de fiscalização, age em conluio com outrem - importador/exportador ostensivo - para que este figure formalmente como importador/exportador e omita a identificação do real adquirente/vendedor perante as autoridades competentes.

O bem jurídico tutelado na presente infração (interposição fraudulenta na forma presumida em operação de exportação) é o controle aduaneiro, e, com isso, a identificação das partes intervenientes nas operações de comércio exterior mostra-se essencial, na medida que a empresa que alega ser a efetiva exportadora deve demonstrar que possui recursos para adquirir (ou mesmo capacidade operacional para produzir) a mercadoria que está a exportar, ou demonstrar, de alguma forma, está simplesmente operando em consignação, ou coisa do gênero.

Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à simulação fraudulenta.

No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador/exportador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.

Em caso de não ser possível essa identificação, a ocorrência de fraude ou simulação é legalmente presumida, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A presunção legal em questão se caracteriza como uma presunção relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil e idônea para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Feita essas breves considerações, passa-se de plano ao mérito.

Intimada em três oportunidades a comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, mas, apesar do deferimento de sucessivos pedidos de prorrogação do prazo para atendimento, a empresa não apresentou os elementos solicitados, sob a justificativa de que estava com suas operações suspensas desde dezembro de 2008. Diante desses fatos, concluiu-se que a documentação

⁵ RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559.

parcialmente apresentada não acobertaram as operações de exportação acima descritas, lavrando-se o Auto de Infração.

A autuada após sua impugnação, trouxe esclarecimentos adicionais e documentos, tais como notas fiscais, contratos de compra das mercadorias adquiridas no mercado interno e dos contratos de câmbio referentes às operações, que foram levados em consideração pela autoridade julgadora de primeiro grau, que converteu o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora se manifestasse conclusivamente acerca da aptidão deles para comprovar a regularidade das operações que deram azo ao lançamento.

Diante das informações prestadas no Relatório Fiscal (fls. 476/483), a decisão recorrida manteve integralmente o crédito constituído, devido a inconsistências dos documentos apresentados, que serão abordados abaixo.

Em sua defesa, relata a recorrente *“que a empresa foi constituída com o objetivo único de vender ferro-gusa no mercado internacional, contratou junto a diversas Instituições Financeiras (Bradesco, Banco do Brasil e Banco da Amazônia, principalmente), câmbio antecipado via ACC PRÉ-EMBARQUE (Adiantamento de Contrato de Câmbio), por meio do qual abre-se mão de uma receita futura em dólar e contrai-se um EMPRÉSTIMO em moeda nacional (tendo em vista a tendência de apreciação da moeda doméstica), bem como assume o COMPROMISSO de embarque de mercadorias a serem exportadas (propósito produtivo de incentivo financeiro)”*.

Afirma ainda que com a interrupção da produção de ferro-gusa em dezembro de 2008, devido a crise que afetou as siderúrgicas de Marabá *“a Recorrente foi orientada por todas as Instituições Financeiras a exportar MERCADORIAS DE TERCEIROS para que pudesse adimplir os contratos ACC pré-embarque pois, caso contrário, teria que devolver todo o valor que foi recebido sob a forma de empréstimo, com o agravamento de ter que se submeter à variação cambial negativa e às perdas com os juros acumulados desde a contratação, além de multa”*.

Aduz, ainda, que *“denota-se que nada de errado existe no fato de a Recorrente, que atua no segmento siderúrgico, ter buscado uma forma não vedada pela legislação (contrato de venda e compra de performance de exportação) para liquidar os ACC pré-embarque, ainda que esta forma não seja usual, inclusive pelo fato de se tratar de relação já disciplinada pelo Banco Central do Brasil por meio das Circulares Bacen nº 3.454/2009 e 3.691/2013”*.

A seguir passa-se a análise de cada operação objeto do lançamento, devendo o julgador examinar todo um conjunto de elementos que possa levar, ao final da análise, à comprovação da ausência da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da exportação, levando em consideração os documentos apresentados em sede de impugnação e no recurso, em se tratando de interposição presumida.

Esta, a meu ver, a questão essencial a ser buscada para a solução dos casos de interposição fraudulenta.

1 – DDE nº 21104034123 (RE nº 11/0363541-001):

No extrato do referido Registro de Exportação – RE, consta a venda de **5.853.928 Kg** de **“FARELO DE SOJA, TIPO 1, 48% DE PROTEÍNA – HIPRO A GRANEL”** para a empresa **AMAGGI INTERNACIONAL LTDA**, no valor de **US\$ 2,120.000.00**, referentes à Nota Fiscal nº 00000056/S3, cuja averbação ocorreu em 06/05/2011 (fls.252/254).

De acordo com o que consta dos autos, os recursos utilizados para realizar essa operação foram obtidos junto ao Banco Bradesco S/A (fls.323/354), no período de 2008 e 2009, por meio dos ACC discriminados a fl. 392, no valor total de US\$ 3,850,000.00 (R\$ 7.180.375,00), consoante se reproduz:

<i>Data do Contrato - ACC</i>	<i>Nº do Contrato - ACC</i>	<i>Valor do Contrato de ACC</i>
18/08/2008	08/004719	US\$ 2.000.000,00 / R\$ 3.260.000,00
26/08/2008	08/004883	US\$ 500.000,00 / R\$ 816.500,00
12/01/2009	09/000132	US\$ 1.125.000,00 / R\$ 2.577.375,00
20/01/2009	09/000249	US\$ 225.000,00 / R\$ 526.500,00
TOTAL		US\$ 3.850.000,00 / R\$ 7.180.375,00

- **Contrato de Câmbio de Compra – Tipo 01 – Exportação nº 08/004719** (fls. 346/350), celebrado com o Banco Bradesco S/A em 18/08/2008, no valor de US\$ 2,000,000.00, a ser liquidado até 13/08/2009, conforme alteração a fl. 340. De acordo com os dados constantes no campo “Outras especificações”, o adiantamento correspondente a 100% do contratado (devidamente averbado), no valor de R\$ 3.260.000,00.

- **Contrato de Câmbio de Compra – Tipo 01 – Exportação nº 08/004883** (fls. 351/353), celebrado com o Banco Bradesco S/A em 18/08/2008, no valor de US\$ 500,000.00, a ser liquidado até 21/08/2009, conforme alteração a fl. 343. De acordo com os dados constantes no campo “Outras especificações”, o adiantamento correspondente a 100% do contratado (devidamente averbado), no valor de R\$ 816.500,00.

- **Contrato de Câmbio de Compra – Tipo 01 – Exportação nº 09/00132** (fls. 327-331), celebrado com o Banco Bradesco S/A em 12/01/2009, no valor de US\$ 1,125,000.00, a ser liquidado até 24/10/2009, conforme alteração a fl. 323. De acordo com os dados constantes no campo “Outras especificações”, o adiantamento correspondente a 100% do contratado (devidamente averbado), no valor de R\$ 2.577.375,00.

- **Contrato de Câmbio de Compra – Tipo 01 - Exportação nº 09/000249** (fls. 332/339), celebrado com o Banco Bradesco S/A em 20/01/2009, no valor de US\$ 225,000.00, a ser liquidado até 01/11/2009, conforme alteração a fl. 337. De acordo com os dados constantes no campo “Outras especificações”, o adiantamento correspondente a 100% do contratado (devidamente averbado), no valor de R\$ 526.500,00.

A DDE em referência seria uma das operações utilizadas para liquidação dos ACC retrocitados, conforme trecho extraído do recurso, a seguir reproduzido:

Dentre outras operações, para a liquidação destes contratos de ACC a **Recorrente** celebrou um contrato de compra e venda de mercadorias especificamente para exportação (performance de exportação, na forma das Circulares BACEN n.º 3.454/2009 e 3.691/2013) com a empresa **Amaggi Exportação e Importação Ltda** (CNPJ n.º 77.294.254/0055-87), objeto do *Despacho de Exportação nº 21104034123*.

Objetivamente, por meio do **DDE 21104034123** - RE nº 11/0363541-001, a **Recorrente** efetuou a revenda (Nota Fiscal n.º 56 no valor total de R\$ 3.617.727,50) para a empresa estrangeira **Amaggi Internacional Ltd.** de 5.853 toneladas de farelo de soja que haviam sido adquiridos da empresa **Amaggi Exportação e Importação Ltda**, na forma do contrato celebrado em 17/01/2011 (n.º 005/11), com valor comercial de US\$ 2.120.000,00 mais um adicional de 2%, bem como Nota Fiscal n.º 67507 no valor total de R\$ 3.617.911,44.

Conforme comprovante em anexo (e-mail enviado pelo Departamento Financeiro da Amaggi), no dia 26/01/2011 a Recorrente efetuou o pagamento no valor de R\$ 3.617.911,44 em razão da compra das mercadorias (por meio dois pagamentos, um no

valor de R\$ 3.000.000,00 e outro no valor de R\$ 617.911,44), sendo que os contratos de ACC foram liquidado por meio de pagamento pela empresa estrangeira importadora.

Para confirmar a regularidade da operação sob exame a recorrente apresentou os seguintes documentos:

- 17/01/2011 – **Contrato de Compra e Venda de Mercadoria para Exportação firmado com a Amaggi Exportação e Importação Ltda**, por meio do qual a recorrente se compromete a comprar soja em grãos e seus derivados em quantidade equivalente a US\$ 2,120,000.00, devendo o embarque da mercadoria comprada ocorrer até abril de 2011 (fls. 210/214).

- 25/01/2011 - **Amaggi Internacional** efetua o pagamento do montante de US\$ 1.750.678,00 em favor da Maragusa para liquidação do ACC pré-embarque do Bradesco (fls. 313, 314 e 317).

BANCO DO BRASIL		Payment Message	Incoming	Outgoing	Raw Message	Results										
IRN :	201101250042027	Customer IRN :														
SOURCE TYPE :	CHIPS OUTGOING (Non-Bank) No OFAC Match Found	ADVISE :														
VALUE DATE :	25-JAN-2011	ENTRY DATE :	25-JAN-2011													
TRANS. AMOUNT :	USD 1,750,678.72	ORIGINAL AMOUNT :	USD 1,750,678.72													
TRANS. CHARGES :	USD 0.00	ADDL. CHARGES :	USD 0.00													
FROM (DEBIT) :	D /274200050001	CLEARING CR. INTERNET BANKING 600 5TH AVENUE 3RD FLOOR NEW YORK, NY 10020														
REFERENCE (Swift20) :	0000000700266397	RELATED REF. (Swift21) :														
BY ORDER :	X /761080118	AMAGGI INTERNATIONAL LTD. CRAIGMUIR CHAMBERS ROAD TOWN / TORTOLA VIRGIN ISLANDS, BRI CITIBANK, N.A. 111 WALL STREET, 22ND FLOOR NEW YORK, NEW YORK 10043														
CREDIT TO :	C /0008	SSN :	0357843													
Originating Bank Info:	PAGAMENTO DE PERFORMANCE		Bank to Bank Info:													
<table border="1"> <tr> <td colspan="2">Originating Party :</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Instructing Party :</td> </tr> <tr> <td>3rd Party :</td> <td>S /BBDEBRSPMNS BANCO BRADESCO S.A. MANAUS BRAZIL</td> </tr> <tr> <td>4th Party :</td> <td>X /10962676 MARABA GUSA SIDERURGICA LTD BRAZIL</td> </tr> <tr> <td colspan="2">5th Party :</td> </tr> </table>							Originating Party :		Instructing Party :		3rd Party :	S /BBDEBRSPMNS BANCO BRADESCO S.A. MANAUS BRAZIL	4th Party :	X /10962676 MARABA GUSA SIDERURGICA LTD BRAZIL	5th Party :	
Originating Party :																
Instructing Party :																
3rd Party :	S /BBDEBRSPMNS BANCO BRADESCO S.A. MANAUS BRAZIL															
4th Party :	X /10962676 MARABA GUSA SIDERURGICA LTD BRAZIL															
5th Party :																

26/01/2011 - **Comprovante de pagamento à fornecedora Amaggi Exportação e Importação Ltda**, no valor de R\$ 617.911,44 (fl. 318/319). Trata-se de um formulário intitulado “Autorização para Transferência”, que seria referente a uma Transferência Eletrônica de Fundos – TED.

Autorização para Transferência									
Modo de transferência		Tipo (1)		Forma de liquidação		Data			
☒ TRANSFERÊNCIA		☐ TED ☐ DOC / COMPE		☐ D ☒ E ☐ Judicial		☒ Conta Corrente		☐ Poupança ☐ CDD	
								26 / 01 / 2011	
Remetente									
Código Agência	Dig	Numero da Conta	Dig	CNPJ/CPF	Folha		Folha		Control
2364	7	29100	5	007087039	0001		37		
Nome									
MARABA GUSA SIDERURGICA LTDA									
Transferência para									
CRÉDITO EM CONTA									
Destinatário									
Código Agência	Dig	Numero da Conta	Dig	Tipo da Conta	Nome		Valor R\$		
4205	6	9191	X	C/C	AMAGGI EXP. E IMPORT LTDA		617.911,44		
Folha									
077294254									
0001									
94									

- 05/01/2017 – e-mail enviado pela Amaggi à recorrente com a informação de que está sendo providenciado extrato para comprovação de pagamento no valor de R\$ 3.000.000,00 (fl.649 – anexado ao recurso)

Marabá Gusa Siderúrgica Ltda - URGENTE

Ana Andriolli <ana.andriolli@amaggi.com.br>
Para: Henrique Cabello <henrique@ara.adv.br>
Cc: Cledison Cerqueira <cledison.cerqueira@amaggi.com.br>, Rafael Biasoli <rafael.biasoli@amaggi.com.br>, Francisco Barreto <francisco.barreto@amaggi.com.br>

5 de janeiro de 2017 11:20

Henrique, bom dia.

Conforme alinhamentos encaminho a comprovante de Pagamento da Marabá Gusa referente a 2ª tranche da operação. Como trata-se de uma operação com mais de 5 anos já estamos providenciando junto ao Banco novo extrato, assim que possível vos encaminhamos.

- 27/01/2011 - Amaggi Internacional efetua o pagamento do montante de US\$ 369.321,28 (**totalizando US\$ 2.120.000,00**) em favor da Maragusa para liquidação do ACC pré-embarque do Bradesco (páginas 315 e 316).



New York Branch
600 5th Avenue - Third floor
New York, NY 10020
Telephone: (212) 626-7000
Toll Free: (800) 421-9554
Fax: (212) 626-7045

Via/Type	Telex
Process Date	1/27/11
Value Date	1/27/11
Currency Category	USD
Sender	BRASUS33AXXX

Main Reference	
Our Reference	700267215
Your Reference	
Amount	369,321.28
Category	00

Receiver BRASUS33AXXX

Ordering Party
AMAGGI INTERNATIONAL LTD.
CRAIGMUIR CHAMBERS
ROAD TOWN / TORTOLA
VIRGIN ISLANDS, BRI

Ordering Bank

Intermediary Bank
//CITIUS33XXX

Beneficiary's Bank
//BBDEBRSPMNS

Beneficiary
/109626 76

MARABA BRAZIL

Details and Charges
PAGAMENTO DE PERFORMANCE

13/04/2011 - **Nota Fiscal Eletrônica nº 67507**, emitida pela **Amaggi Exportação e Importação Ltda** (fl. 225), tendo por objeto a remessa para a fiscalizada, com fim específico de exportação, de 5.853.925 kg de farelo de soja, no valor de R\$ 3.617.911,44.

19/04/2022 - **Nota Fiscal Eletrônica nº 56**, emitida pela **autuada** (fl. 226), tendo por objeto a exportação, para a empresa Amaggi International Ltd, de 5.853.925 kg de Farelo de soja, no valor de R\$ 3.617.727,50.

A matéria foi expressamente enfrentada no voto condutor do acórdão recorrido, que amparada nas informações prestadas pela autuada e do que consta do processo, decidiu que *independentemente da confirmação da legitimidade dos documentos apresentados pela impugnante, os elementos apresentados contêm as inconsistências a seguir discriminadas.*

Oportuna a transcrição:

I – Em relação às notas fiscais de aquisição da mercadoria no mercado interno e de exportação.

As datas de emissão dessas notas são posteriores ao embarque da correspondente mercadoria. A NF relativa à compra das mercadorias junto à Amaggi Exportação e Importação Ltda é datada de 13/04/2011 e a NF referente à exportação foi emitida pela autuada em 19/04/2011, enquanto o embarque ocorreu em 09/04/2011.

II – Quanto os Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio – ACC.**a) Não foi atendido o prazo legal para embarque das correspondentes mercadorias.**

Os ACC indicados pela defendente como origem dos recursos para a operação sob exame teriam sido contratados entre 18/08/2008 e 20/01/2009, sendo que a averbação do embarque das mercadorias objeto da DDE em foco ocorreu em 06/05/2011, ou seja, mais de 800 dias após a contratação dos ACC, quando deveria ser em até 360 dias, consoante disposto no RMCCI, Título 1, Capítulo 11, Seção 2, com a redação dada pela Circular Bacen nº 3.454, de 18/05/2009, vigente à época dos fatos:

1. O contrato de câmbio de exportação pode ser celebrado para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, observado o prazo máximo de 750 dias entre a contratação e a liquidação, bem como o seguinte:

a) no caso de contratação prévia, o prazo máximo entre a contratação de câmbio e o embarque da mercadoria ou da prestação do serviço é de 360 dias; (Destaques na reprodução)

b) Não foi observado o prazo máximo de 750 dias entre a contratação e a liquidação em relação aos dois ACC que teriam sido firmados em 2008, totalizando US\$ 2,500,000.00.

O referido prazo consta no retrocitado Item 1, do Título 1, Capítulo 11, Seção 2 do RMCCI (c/r dada pela Circular Bacen nº 3.454/2009).

III – Sobre a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na aquisição, no mercado interno, das mercadorias exportadas.**a) Não foram apresentados os extratos bancários ou outros documentos aptos a demonstrar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na aquisição das mercadorias exportadas.**

Não é aceitável a explicação da impugnante para não ter apresentado os extratos bancários. Primeiro por não ser verdade que a mesma estava desobrigada da guarda dos documentos pertinentes às operações investigadas, conforme se demonstrará na sequência. Segundo porque, diante da presunção legal aplicada, que inverte o ônus da prova, cabia à acusada demonstrar que não foram atendidas as condições estabelecidas no preceito legal, ou ainda, que o fato presumido não ocorreu.

As exportações em foco foram realizadas em 05/05/2010, 12/04/2011 e 06/05/2011, logo, os documentos pertinentes a essas operações teriam que ser guardados, em princípio, pelo menos até 05/05/2015, sendo irrelevante a data em que foram contratados os ACC indicados como origem dos recursos nelas aplicados. Ocorre que, além de a autuada vir sendo intimada a apresentar documentos tendentes a comprovar a regularidade dessas operações desde novembro de 2013, consoante mencionado alhures, o Auto de Infração em debate foi cientificado ao sujeito passivo em 10/12/2014 (fl. 125).

Portanto, não há dúvida de que a autuada estava obrigada à guarda dos documentos relativos às operações em foco, pois o Código Tributário Nacional é cristalino ao determinar a guarda deles até a prescrição do correspondente crédito tributário, a qual só começa a correr após o julgamento definitivo da lide. Nesse sentido, dispõem os artigos 195, parágrafo único, e 174, caput, do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária [...]

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

[...] (Destaques não constam no texto original)

b) **Incompatibilidade entre as datas em que teriam sido disponibilizados os recursos referentes aos ACC indicados pela defendente e aquela em que supostamente foi adquirida a mercadoria exportada.**

De acordo com os documentos e informações apresentados pela impugnante, foram adquiridos da Amaggi Exportação e Importação Ltda 5.853.925 kg de farelo de soja, no valor de R\$ 3.617.911,44, em 13/04/2011. Acontece que os ACC indicados pela impugnante como origem dos recursos foram contratados entre 18/08/2008 e 20/01/2009, sendo que neles consta a averbação de que foi adiantada a totalidade dos valores contratados. Assim, além de não ter sido atendido o prazo estabelecido para embarque da correspondente mercadoria, conforme comentado anteriormente, não há nenhuma prova de que a autuada ainda disporia desses recursos, mais de dois anos após a obtenção deles.

Observa-se que a defendente apresentou documento referente a uma transferência eletrônica disponível (TED) que teria sido realizada para a Amaggi Exportação e Importação Ltda em 26/01/2011, no valor de R\$ 617.911,44. Em relação a essa quantia, que teria sido repassada quase três meses antes da emissão da nota fiscal relativa à compra da mercadoria, mesmo que fosse considerada demonstrada a transferência, que pressupõe a disponibilidade, permanece pendente a comprovação da origem. Além desse aspecto, se os recursos aplicados na aquisição das mercadorias exportadas foram obtidos via ACC, como alegou a impugnante, **já deveriam ter sido entregues ao vendedor por ocasião da compra**, sendo os pagamentos efetuados pelo importador utilizados para fins de liquidação do câmbio junto à instituição financeira que concedeu esses adiantamentos.

IV Antecipação integral do pagamento pelo importador sem nenhuma justificativa para esse fato.

Além dos elementos mencionados anteriormente, outro aspecto contribui para a conclusão de que a autuada, na realidade, atuou como mero “presta-nome” na operação em foco. É que o importador pagou antecipadamente pela integralidade da mercadoria adquirida, sem que fosse apresentada nenhuma justificativa para esse procedimento, **o que não é comum numa operação com um fornecedor eventual, sem tradição de atuação no segmento de mercado e que, inclusive, estava como suas atividades operacionais suspensas.**

Conforme as mensagens de pagamentos internacionais (SWIFT) apresentadas pela defendente, o pagamento pela importação ocorreu nos dias 25 e 27/01/2011, quase três meses antes da emissão da nota fiscal de remessa para fins de exportação (13/04/2011) por parte da fornecedora no mercado interno, cuja razão social (Amaggi Exportação e Importação Ltda) já indica relação com a adquirente no exterior (Amaggi Internacional Ltd., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas), consoante já comentado neste voto.

Ressalta-se que o exportador, além de estar com suas atividades suspensas desde de dezembro de 2008, é uma siderúrgica, cuja única atividade econômica registrada em seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) é a “Produção de ferro-gusa” (CNAE 2411-3-00). Ou seja, sequer foi realizada alteração cadastral no sentido de formalizar a atuação da empresa na compra de venda de farelo de soja.

Como exaustivamente tratado acima, por se tratar de interposição fraudulenta na forma presumida, fica à cargo do sujeito passivo a demonstração **da capacidade para arcar com as operações de comércio exterior**, sob pena de não conseguir se furtar da incidência da presunção legal. Tal comprovação é feita, basicamente, através da apresentação dos contratos de câmbio e liquidação desses contratos, extratos bancários das contas correntes movimentadas e dos documentos contábeis e fiscais que espelharam tais transações - exigências que constaram das intimações entretanto, apenas parte desses documentos foram apresentados pela interessada.

Depreende-se da leitura do acórdão acima transcrito, não obstante os documentos e explicações trazidos aos autos após a impugnação, a autuada deixou de apresentar documentos comprobatórios que permitem rastrear a origem, a disponibilidade e a transferências dos recursos empregados nas exportações. E tal ausência de comprovação gera presunção legalmente estabelecida de interposição fraudulenta.

O ponto chave da presente demanda, concerne na transferência de recursos para fins de pagamento da referida mercadoria adquirida, que conforme alegado pela recorrente se deu por intermédio do contrato de câmbio adquiridos nos anos de 2008 e 2009, sem provar que ainda disporia desses recursos, mais de dois anos após a obtenção deles, e, principalmente, diante da ausência de documento hábil que permita confirmar a liquidação dos contratos de câmbio correspondentes.

Sobre essa problemática chama a atenção o fato de que no caso da DDE nº 21104034123 (RE nº 11/0363541-001), em que foi registrada operação de exportação para a empresa Amaggi International de mercadorias adquiridas para revenda da Amaggi Exportação e Importação, informa a recorrente que na data de 25/01/2011 a empresa Amaggi Internacional efetuou pagamento do montante de US\$ 1.750.678,00 em seu favor para liquidação do ACC pré-embarque do Bradesco (fls. 313, 314 e 317) e após, na data de 26/01/2011 a empresa recorrida efetua o pagamento para a Amaggi Exportação e Importação Ltda, por meio de transferência eletrônica no valor de R\$ 617.911,44.

Essa triangulação comercial criou uma figura, no mínimo, estranha, a partir do momento que se tem uma empresa, denominada “cliente”, arcando diretamente com despesas de outra, dita “fornecedora”, o que leva a conclusão que tais recursos comprovadamente não eram próprios, como se declara na exportação.

Nesse sentido, cito precedente deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/04/2007

ADUANA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS PARA REALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Demonstrada a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, pela comprovação de antecipação de recursos e suprimento de numerário ao importador ostensivo, para realização das operações, cabível a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou, acaso não localizadas, consumida ou revendidas, sua conversão em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, consoante art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976. (Acórdão nº 3401-004.418 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10074.000042/2009-87, Rel. Conselheiro Robson José Bayerl, Sessão de 20 de março de 2018). (grifou-se)

Quanto ao recurso, relativamente aos documentos anexados aos autos, além daqueles juntados após a impugnação, os quais foram detidamente analisados no Acórdão respectivo, que concluiu não serem suficientes para justificar a exclusão da imputação fiscal, ressalte-se que os balancetes apresentados, relativos aos exercícios de 2010 e 2011, (fls. 637/639), não registram receitas de vendas.

Marabá Gusa Siderúrgica e Mineradora Ltda.
CNPJ 07.087.039/0001-37 / NIRE: 15200881534
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO em 31.12.2011

RECEITA BRUTA DE VENDAS	-
Vendas Mercado Externo	-
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-
Devoluções de Venda	-
RECEITA LÍQUIDA	-
CUSTO OPERACIONAL	-
Custos dos Produtos Vendidos	-
LUCRO BRUTO	-

Verifica-se que não transitou nenhuma mercadoria em seu estoque:

			Entrada	Saída	
1.1.3	22	ESTOQUES	341.899,29	0,00	341.899,29
1.1.3.04	565	ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS	166.987,32	0,00	166.987,32
1.1.3.04.0002	698	Estoque de Produtos Acabados - Filial	166.987,32	0,00	166.987,32
1.1.3.06	28	MATERIA PRIMA - MATRIZ	20.333,17	0,00	20.333,17
1.1.3.05.0004	30	Silica/Seixo	20.333,17	0,00	20.333,17
1.1.3.07	589	MATERIA PRIMA - FILIAL	154.578,80	0,00	154.578,80
1.1.3.07.0001	589	Resíduos Florestais	154.578,80	0,00	154.578,80

Este fato foi ressaltado no Relatório Fiscal (fl. 11), visto que da análise das DIPJ's dos dois exercícios, verificou-se que não foi prestada qualquer informação sobre a aquisição do farelo de soja no mercadoria interno, nem tampouco sobre a receita relativa às vendas para o exterior, comprovando, à sociedade, que, do ponto de vista fiscal, tais operações não foram declaradas à RFB, evidenciando, de per si, a existência de fraude.

Consta do Relatório Fiscal (fl.11) a seguinte informação:

Da análise das DIPJ, observa-se que a sociedade não alienou nenhum bem/investimento e não auferiu nenhuma receita não-operacional durante o período. E visando ainda identificar a receita das exportações, não se verifica, nas contas bancárias da sociedade registros que identifiquem a liquidação cambial, sendo possível somente identificar a entrada, e imediata, saída dos recursos utilizados na compra das mercadorias, em especial, na compra realizada no ano de 2010 e, menos visível, nas compras de 2011. Essas informações foram obtidas dos sistemas da SRFB pelos auditores que realizaram a diligência. (grifou-se)

Ainda, a recorrente alega que os recursos tiveram como origem os ativos financeiros disponíveis, dado que transitou pela conta contábil 1.1.1.02 "bancos" o montante de R\$ 18.056.361,07. No entanto, não há como afirmar com precisão que aquele dado constante do Balancete refere-se exatamente às DE's objeto da análise, sem analisar conjuntamente com os extratos bancários e o Livro Razão.

De outro norte, não é possível atender o trinômio ORIGEM – DISPONIBILIDADE – TRANSFERÊNCIA a partir de um balanço patrimonial. Eventualmente, e vamos frisar que é uma situação bastante eventual, o exportador até poderia identificar a origem dos recursos, mas jamais sua DISPONIBILIDADE e TRANSFERÊNCIA, pois como se

sabe o balanço patrimonial reproduz uma situação estática, enquanto que as operações de exportação transações dinâmicas, por isso a necessidade de apresentação dos extrato bancário e do Livro Razão do período a fim de verificar a disponibilidade dos recursos no período ora analisado.

Sabe-se que a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

No entanto, a meu ver, no presente caso a recorrente não apresentou nenhum documento que afastasse de forma peremptória as conclusões da Fiscalização.

Ressalta-se que, além das notas fiscais, dos contratos de compra das mercadorias adquiridas no mercado interno e dos contratos de câmbio referentes às operações investigadas, desde o Termo de Intimação Fiscal nº 05/2014, recebido pelo destinatário em 24/04/2014, também são solicitados os comprovantes de pagamento e de liquidação desses contratos, bem como extratos bancários.

A contabilidade regular, suportada em documentos, é que faz a prova das operações e sua ausência impede que se confirme a comprovação do trinômio origem lícita, transferência e disponibilidade. Os documentos juntados como prova pela recorrente, são necessários, mas não suficientes, isoladamente, para comprovação do que aqui se pretendeu.

2 – DDE nº 21103488465 (RE nº 11/0233930-001):

No extrato do referido Registro de Exportação – RE consta a venda de **1.658.839 kg** de “*FARELO DE SOJA, TIPO II, 46% DE PROTEÍNA*”, para a empresa SOYLENT LTD., **no valor de US\$ 646.947,21**, referentes à Nota Fiscal nº 53, **cujas averbações ocorreram em 12/04/2011** (fls.227/233).

Consta do recurso a seguinte explicação:

Já por meio do **DDE 21103488465 - RE nº 11/0233930-001** a Recorrente efetuou a revenda (Notas Fiscais n.º 53, no valor total de R\$ 787.749,42 e n.º 54, no valor de R\$ 253.964,93) para a empresa estrangeira **Soylent Ltd. de 1.658.839 kg de farelo de soja** que haviam sido **adquiridos da empresa Granol Indústria, Comércio e Exportação SA**, na forma do contrato celebrado em 22/12/2010, com valor comercial de US\$ 646.946,88 mais um adicional de 2%, bem como Notas Fiscais n.º 17761, no valor de R\$ 861.807,75, e n.º 13811, no valor de R\$ 277.841,06 (totalizando a quantia de R\$ 1.139.648,81).

Conforme comprovante de TED em anexo, no dia 28/12/2010 a Recorrente efetuou o pagamento no valor de R\$ 1.139.648,81 para a Granol em razão da compra das mercadorias, sendo que o contrato de ACC foi liquidado por meio de pagamento pela empresa estrangeira importadora.

Sobre essa operação, em relação aos documentos apresentados pela autuada para comprovar suas alegações, a DRJ destacou os seguintes aspectos:

I – Pagamento antecipado da totalidade da compra no mercado interno.

Conforme demonstram os documentos a fls. 221 e 223, as Notas Fiscais nº 13811 e 17761 foram supostamente emitidas pela GRANOL em 28/03/2011. Ou seja, três meses depois da transferência de fundos disponíveis (TED) juntada pela impugnante, que teria ocorrido em 28/12/2010, no valor de R\$ 1.139.648,81 (fl. 302). Não parece razoável uma empresa que enfrentava sérias dificuldades financeiras, estando inclusive com suas

atividades suspensas (como alegou a defendente), fazer o pagamento antecipado de mercadorias, sem nenhuma justificativa para essa antecipação.

II - Incongruências do Contrato de Compra e Venda (fls. 203-209).

1. A vendedora (GRANOL) ficou responsável pelas seguintes ações: fornecimento e transporte da mercadoria até o porto de embarque; escolha do despachante aduaneiro e realização de todos os procedimentos necessários à exportação, inclusive a definição da data; emissão da documentação de embarque, ficando autorizada a endossar o B/L. Além do completo domínio da operação, inclusive na fase pós-embarque, e de receber antecipadamente pela mercadoria a ser fornecida, a vendedora ainda teve direito a um prêmio de 4,10% sobre o valor do principal. Pergunta-se, qual o papel da atuada nessa operação? Para melhor compreensão, reproduzo a seguir trechos do referido contrato.

CLÁUSULA 2ª – DAS CONDIÇÕES DE ENTREGA

A mercadoria adquirida nos termos da cláusula primeira acima será exportada até 30/04/2011, à opção da VENDEDORA.

Parágrafo 1º: *A VENDEDORA será responsável por toda a logística necessária ao embarque da mercadoria, bem como pelas despesas a elas relacionadas, observado o disposto na Cláusula 11ª, sendo-lhe facultado proceder a embarques parciais da mercadoria.*

CLÁUSULA 3ª – DO DESEMPAÇO E DA EFETIVAÇÃO DO EMBARQUE

A COMPRADORA outorgará à VENDEDORA e ao Despachante indicado, Instrumentos Particulares de Procuração, conferindo poderes para a realização de todos os despachos, registros e demais providências necessárias à exportação da mercadoria, bem como efetivará o credenciamento do Despachante indicado no SISCOMEX (RADAR)

CLÁUSULA 4ª – DA DOCUMENTAÇÃO DE EMBARQUE

Será de responsabilidade da VENDEDORA a preparação da documentação de embarque de acordo com as exigências do importador e da legislação em vigor em nome da COMPRADORA.

[...]

Parágrafo 2º: *Fica expressamente estabelecido que a COMPRADORA deve determinar e fazer cumprir, por quem de direito, que os documentos de embarque (incluindo o BILL OF LADING) devem ser entregues diretamente à VENDEDORA.*

Parágrafo 3º: *A COMPRADORA, neste ato, autoriza a VENDEDORA a fazer os endossos que se fizerem necessários no(s) BILL OF LADING(s).*

2. O contrato é datado de 22/12/2010 e prevê prazo muito curto para pagamento integral das mercadorias a serem fornecidas, mais o prêmio de 4,10%: até 29/12/2010. E mais, **fixa, inclusive, a data em que deve haver a liquidação dos dólares no exterior: até 30/12/2010**, a qual também deve ser feita num prazo muito curto e de forma antecipada, tendo em vista que a exportação foi prevista para ocorrer até: 30/04/2011. Ou seja, o contrato de compra e venda no mercado interno estabelece prazos incomuns nesses tipos de operação, determinando até a data para pagamento antecipado por parte do importador, com apenas 8 (oito) dias após a assinatura. Trata-se de fortíssimo indício de que já havia prévio acerto entre a empresa fornecedora das mercadorias exportadas e a importadora, fato que inclusive é revelado pelo próprio contrato, conforme comentado anteriormente.

3. Além desses aspectos, é dito que o preço principal em moeda nacional a ser pago pela compradora será apurado com base nos preços de exportação da mercadoria adquirida, constante dos respectivos registros de exportação, mas estabelecido que o pagamento será até o dia 29/12/2010, enquanto a exportação será até 30/04/2011.

Para demonstrar os fatos reportados, reproduzo as seguintes disposições estabelecidas no referido contrato:

CLÁUSULA 7ª - DO PREÇO E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

A **COMPRADORA** pagará à **VENDEDORA** o preço composto de:

(a) A **COMPRADORA** efetuará o pagamento do preço principal, valor em moeda corrente nacional equivalente a US\$ 646.946,68 (Seiscentos e Quarenta e Seis Mil Novecentos e Quarenta e Seis Dólares Americanos e Oitenta e Oito Cents), admitida a variação de 2,00% (Dois por Cento) a maior, **valor este apurado a partir dos preços de exportação** do Produto constantes dos respectivos registros de exportação, independente do embarque, como segue abaixo: (Destacou-se)

Até Dia: 29/12/2010 US\$ 646.946,88

[...]

(b) “**Prêmio**” – no montante correspondente a 4,10% (quatro e dez por cento do valor do “Principal”, a ser incluído no valor da operação juntamente com a parcela do principal em reais, pago pela **COMPRADORA**, na data e forma estabelecida na cláusula 7ª.

[...]

Parágrafo 2º: A liquidação dos dólares (Valor Principal) no exterior se dará até a data abaixo:

Até o Dia: 30/12/2010 US\$ 646.946,88

A **VENDEDORA** fará o pagamento dos dólares no exterior após o recebimento dos Reais (via TED) correspondentes ao valor do Principal Recebido acrescido do respectivo prêmio, apurados na forma do Parágrafo 3º a seguir:

[...]

Parágrafo 4º: A **VENDEDORA**, através de seu importador **SOYLENT LTD.**, pagará à **COMPRADORA** o montante em dólares Norte Americanos designado “Principal”, conforme os prazos previstos no **Parágrafo 2º** desta cláusula. (Grifos na reprodução)

Vê-se que, de acordo com o contrato sob análise, a vendedora tem o domínio completo da operação, inclusive do pagamento por parte do importador no exterior. Já a compradora não tem nenhuma função explicitada, pois até o transporte da mercadoria ao porto de embarque e os procedimentos e documentos referentes ao despacho aduaneiro são por conta da vendedora. Todavia, deve pagar um prêmio (US\$ 26,524.82) de “participação” correspondente a 4,10% do valor do “principal” (US\$ 646,946.88), uma vez que o pagamento do principal mais o prêmio é até o dia 29/12/2010 e, no dia seguinte, deve receber do “importador” a quantia equivalente ao “principal”.

Em relação a DDE nº 21103488465, outro fato levantado pela decisão de piso de houve intermediação, pode ser extraída do Contrato de Compra e Venda (fls. 203/209), o qual ficou demonstrado que quem tinha o domínio completo da operação era a vendedora (GRANOL), inclusive era responsável pelo pagamento por parte do importador no exterior.

Ademais, nesse caso, além de não ter fornecido o extrato bancário, mesmo diante da decisão de piso ter reforçado sua importância como meio de prova para comprovação da ORIGEM – DISPONIBILIDADE – TRANSFERÊNCIA dos recursos empregados nas operações, a recorrente não anexou aos autos o contrato de câmbio e sua liquidação, sendo que a mesma foi intimada a fornecer-los desde novembro de 2013, e somente em 2015 trouxe aos autos cópia de um documento no qual solicita ao Banco da Amazônia cópia dos ACC firmados e dos correspondentes comprovantes de liquidação.

Sobre os contratos de ACC's, no recurso a recorrente trás a seguinte informação:

Estes contratos de ACC foram formalizados junto ao Banco da Amazônia S/A, mas considerando que esta instituição financeira e a Maragusa estão litigando no Poder Judiciário em razão de um passivo bancário inadimplido (Processo Judicial n.º 0010834-60.2013.8.14.0028, com trâmite na 1ª vara), este banco está ilegalmente se negando a fornecer a cópia dos CONTRATOS DE ACC bem como dos CORRESPONDENTES COMPROVANTES DE LIQUIDAÇÃO, em flagrante ofensa ao disposto nas Leis nº 8.078/90 e 4.595/64, bem como nas Resoluções BACEN n.º 913/1984 e 3.694/09, e principalmente no artigo 1º, inciso IV, da Resolução nº 3.609/09 do CMN.

No extrato de consulta de processo judicial, juntado no recurso, chamo a atenção para o fato de que além da propositura da ação intentada pela empresa, existe uma ação de execução de título extrajudicial, autos nº 0003276.37.2013.8.14.0028, relativo a cédula de crédito industrial proposta pelo Banco da Amazônia AS (exequente), no valor de R\$26.803.632,68, apensados em razão da conexão entre eles. Aqui surge uma dúvida, se os contratos de câmbio foram liquidados como afirma a recorrente, qual a razão para o banco da Amazônia ter proposto uma ação de execução contra a empresa!

3- DDE nº 21004036655 (RE nº 10/0485356-001):

No extrato do referido Registro de Exportação – RE consta a venda de **13.024.912 kg** de “FARELO DE SOJA, TIPO II, 46% DE PROTEÍNA”, para a empresa SOYLENT LTD., **no valor de US\$ 850.000,00**, referentes à Nota Fiscal nº 48, **cujas averbações ocorreram em 05/05/2010** (fl. 234).

Em relação à operação em referência a recorrente afirmou que:

Por conseguinte, por meio do DDE 21004036655- RE nº 10/0485356-001 a Recorrente efetuou a revenda (Nota Fiscal n.º 48, no valor total de R\$ 1.497.360,48) para a empresa estrangeira Soylent Ltd. de 3.024.912 kg de farelo de soja que haviam sido adquiridos da empresa Granol Indústria, Comércio e Exportação SA, na forma do contrato celebrado, com valor comercial de US\$ 850.000,00 mais um adicional de 2%, bem como Nota Fiscal n.º 7156, no valor de R\$ 1.613.170,05.

Importando ressaltar que em ambos os casos o pagamento dos câmbios pela Soylent Ltd. foram feitos diretamente para a instituição financeira, o que culminou com a liquidação dos correspondentes contratos de ACC contratados. (grifou-se)

Sobre essa operação, em relação aos documentos apresentados pela autuada para comprovar suas alegações, a DRJ destacou os seguintes aspectos:

Verifica-se, nesse caso, a mesma situação da DDE 21103488465. A GRANOL exerce controle total da operação, sem que a autuada tenha nenhuma função efetiva, assumindo apenas o compromisso de delegar à vendedora poderes necessários para realizar todos os atos pertinentes ao despacho aduaneiro, bem como endossar o conhecimento de transporte (B/L), e de pagar o tal “prêmio”. O pagamento pelas mercadorias adquiridas também teria sido realizado de forma antecipada, em 29/03/2010 (fl. 300), sendo que a nota fiscal referente ao fornecimento pela GRANOL foi emitida em 14/04/2010 (fls. 219). Não consta a data de assinatura do contrato de compra e venda (fls. 191-202).

A sistemática das operações entre a autuada e a GRANOL, além de apresentar as incongruências nos contratos de compra e venda retromencionadas, é incompatível com a do Adiantamento sobre Contrato de Câmbio. No caso de ACC, a liquidação do câmbio é feita junto à instituição financeira autorizada que adiantou os recursos à tomadora, em nome desta, uma vez que a futura receita da exportação já teria sido cedida ao credor. No caso sob exame, a cópia do SWIFT apresentada pela impugnante a fl. 312 demonstra que **a Soylent Ltd. remeteu US\$ 850.000,00 para a GRANOL**, como se fosse ela que tivesse lhe vendido as mercadorias exportadas.

Assim, independentemente de o Banco da Amazônia ter deixado de fornecer os alegados contratos de ACC, tais documentos, em princípio, não seriam aptos a justificar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na operação sob exame. Em relação a esse aspecto, destaco que desde novembro de 2013 que a autuada vem sendo intimada a apresentar elementos para comprovar a regularidade das operações investigadas, e somente em 2015 trouxe aos autos cópia de um documento no qual solicita ao Banco da Amazônia cópia dos ACC firmados e dos correspondentes comprovantes de liquidação (fl. 368).

Observa-se que esse documento não tem data, nem carimbo de protocolo junto ao Banco da Amazônia. Foi juntado um comprovante de SEDEX a fl. 367, datado de 27/05/2015, mas não há como vinculá-lo ao referido documento. Ademais, ele não faz menção aos extratos bancários, que são fundamentais para demonstrar a disponibilidade e a transferência dos recursos aplicados na aquisição das mercadorias em foco.

De qualquer forma, a documentação apresentada pela autuada na tentativa de comprovar a regularidade da conduta em apreço demonstra apenas que ela atuou, em relação às operações de exportação analisadas, como presta-nome, ocultando a participação do real exportador da mercadoria. Ou seja, **reforçou a presunção legal de interposição fraudulenta da qual lançou mão a fiscalização.**

Na realidade, levando-se em conta que a SoyLent Ltd. é uma offshore da GRANOL, é de se duvidar, inclusive, da própria ocorrência das exportações para essa empresa. Todavia, como esse aspecto não foi investigado pela fiscalização, atem-se à conclusão da autoridade lançadora, a qual entendo estar devidamente comprovada nos autos.

Portanto, **considerando que a impugnante não se desincumbiu do ônus de provar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na aquisição das mercadorias exportadas objeto do lançamento, agiu bem a fiscalização ao exigir a multa substitutiva do perdimento**, uma vez que ficou caracterizada a interposição fraudulenta e não havia como apreender as referidas mercadorias.

Já em relação a última DDE nº 21004036655, em que a recorrente efetua a revenda para a empresa estrangeira Soley Ltd de 3.024.942 kg de farelo de soja, no valor de US\$ 850.000,00, adquiridos da empresa Granol Indústria, Comércio e Exportação SA, cuja averbação ocorreu em 05/05/2010. Neste caso, como evidenciado acima, além da GRANOL exercer controle total da operação, sem que a recorrente tenha nenhuma função efetiva, outro fato levantado pela decisão de piso é que a SoyLent Ltd., na data de 26/03/2010, remeteu a quantia de US\$ 850.000,00, diretamente para a GRANOL, como se fosse ela que tivesse lhe vendido as mercadorias exportadas.

26/03/10-17:35:36 AmabPrinter-4108-020731 1

----- Instance Type and Transmission -----

Original received from SWIFT
Priority : Normal
Message Output Reference : 1636 100326AMABBRABAXXX1740062616
Correspondent Input Reference : 1636 100326IRVTUS3NBXX7839705565
----- Message Header -----
Swift Output : FIN 103 Single Customer Credit Transfer
Sender : IRVTUS3NBXX
THE BANK OF NEW YORK MELLON
NEW YORK, NY US
Receiver : AMABBRABXX
BANCO DA AMAZONIA S.A.
BELEM BR
MUR : FDF1003262090300

----- Message Text -----

20: Sender's Reference
FDF1003262090300
23a: Bank Operation Code
CRED
32A: Val Dte/Curr/Interbnk Settld Amt
Date : 26 March 2010
Currency : USD (US DOLLAR)
Amount : #850,000.# 482603103020
50K: Ordering Customer-Name & Address
/6202632
SOYLENT LIMITED
PO BOX 500
GEORGE TOWN GRAND CAYMAN C3
52D: Ordering Institution-Name & Addr
SAFRA NATIONAL BANK OF NEW YORK
546 FIFTH AVENUE
NEW YORK, N.Y. 10036
59: Beneficiary Customer-Name & Addr
GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E
EXPORTACAO SA
70: Remittance Information
BNY CUST ERN - O/B SAFRA NATION
71A: Details of Charges
SHA

----- Message Trailer -----

[CHK:03AD52635p7B]
PKI Signature: MAC-Equivalent

Apesar de constar dos autos comprovante de TED realizado na data de 29/03/2010 (fl.300) em que a Maragusa efetuou o pagamento no valor de R\$ 1.613.170,03 para a GRANOL, pela compra das mercadorias, pois pelos e-mails trocados a Granol emitiu “Ordem de Pagamento”, informando que o beneficiário da transação internacional é a recorrente. Tais adiantamentos realizados pela empresa Soley Ltd. a GRANOL, constitui mais um indício de utilização de recursos de terceiros.

Em relação a essa operação, como no caso acima, além de não ter fornecido o extrato bancário, a recorrente não anexou aos autos o contrato de câmbio e sua liquidação. A ausência dos registros contábeis, além de não fazer prova que tais recursos ingressaram regularmente na empresa, implica na prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros.

No presente caso, resta evidente que a recorrente não se incumbiu de comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações, incidindo na presunção de que trata o §2º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, configurando a interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior, apenada com a multa equivalente ao valor aduaneiro, em razão de as mercadorias não terem localizadas ou terem sido consumidas ou revendidas.

Em contrapartida, a eventual boa-fé também não afasta a aplicação da sanção, uma vez que, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No que tange à ausência de demonstração do dolo específico, não há que se exigir tal neste caso, pois estamos diante de uma presunção legal de interposição fraudulenta. Basta a não comprovação da origem lícita, transferência e disponibilidade dos recursos empregados na exportação para se caracterizar a interposição fraudulenta nos termos do §2º do art. 23 do Decreto nº 1.455/1976. Uma vez presumida, não há que se falar em demonstração de dolo por parte da fiscalização.

Em relação a comprovação de prejuízo quanto ao recolhimento de tributos ou contribuições, essa matéria está sumulada, conforme Súmula CARF nº 160, a seguir:

Súmula CARF nº 160

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições. Acórdãos Precedentes: 9303-007.454, 3302-006.328, 9303-006.509, 3201-003.645, 3402-005.132, 9303-006.343, 3401-004.381 e 3402-004.684. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Finalmente, tampouco há de se falar que contra a recorrente somente poderia ter sido aplicada a multa de 10% em razão da cessão de nome, nos moldes do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, uma vez que tal penalidade somente é aplicável à interposição fraudulenta comprovada (artigo 23, inciso V do Decreto 1.455/76). Tal situação restou esclarecida na IN SRF nº 228/2002 em seu artigo 11:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016).

No mesmo sentido, a Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão:

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

- Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

- Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

- Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

- Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Nesse sentido, destaco os seguintes casos julgados por este Conselho:

Ademais, há a presunção de interposição fraudulenta prevista no §2º do art. 23 do Decreto nº 1.455/76 somente para a infração por dano ao Erário a que se refere o inciso V do art. 23 do deste Decreto, sendo que tal presunção inexiste na hipótese da infração por cessão de nome na importação (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) (Acórdão 3402-004.134, Processo n. 10907.722144/201555, Relatora Maria Aparecida Martins de Paula, Sessão de 23 de maio de 2017)

MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.

A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida em razão da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a qual se aplica a inaptidão da inscrição no CNPJ. (Acórdão nº 3402-006.289 – 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária, Processo nº 10314.012837/2008-87, Rel. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Sessão de 26 de fevereiro de 2019)

O tema é pacífico no CARF, inclusive objeto da Súmula CARF nº 155, de observância obrigatória por esse colegiado:

Súmula CARF nº 155

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Desse modo, também esse argumento de mérito da defesa deve ser afastado.

VI – Do dispositivo:

Diante de todo exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas e no mérito negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green