



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

Processo nº 10314.005794/2008-83
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3401-005.157 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado S.B. COMÉRCIO EXTERIOR EIRELI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 13/04/2005 a 12/03/2007

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas

aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional. Na hipótese de "interposição fraudulenta presumida", exige-se, para aplicação da presunção, que se demonstre, no mínimo, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata-se do **auto de infração**, situado às *fls.* 04 a 24, lavrado com a finalidade de formalizar multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras importadas pela autuada, com fundamento no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, convertendo-se a pena de perdimento em penalidade pecuniária em decorrência da impossibilidade da apreensão das mercadorias, por não terem sido localizadas ou dadas a consumo, ao período de apuração compreendido entre 13/04/2005 e 12/03/2007, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 16.737.050,30.

2. Segundo se depreende da **descrição dos fatos e enquadramentos legais**, situado às *fls.* 07 a 25, narra a autoridade fiscal ter constatado que a recorrente "(..) não comprovou ser a real adquirente, pois não apresentou documentação fiscal capaz de comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior", motivo pelo qual aplicou a multa em apreço e lavrou representação fiscal para fins penais discutida no Processo Administrativo nº 10314.004372/2007-18, com proposta de que a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da empresa fosse declarada inapta desde 01/01/2005, início do período fiscalizado.

3. A contribuinte apresentou **impugnação**, situada às *fls.* 29 a 46, na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** a autoridade fiscal se equivoca ao considerar como se fossem DIs (DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO) as 34 DTAs (DECLARAÇÃO DE TRÂNSITO

ADUANEIRO) situadas às *fls.* 7 a 19 do auto de infração, uma vez que a DTA é documento usado apenas para viabilizar a remoção das mercadorias do local de desembarque (aeroporto, zona portuária, etc.) para outro local alfandegado e, no presente caso, todas as DTAs foram utilizadas para encaminhar as mercadorias para o EADI-PLAN SERVICE LTDA., em Guarulhos, à exceção da DTA nº 0513670070, encaminhada para outro EADI, este em Suzano. Tais DTAs estão assinaladas na cópia anexa do auto de infração com um "asterisco" em vermelho, inserido manualmente. A soma dessas 34 DTAs atinge a R\$ 1.409.269,06, valor que deve ser excluído da autuação; **(ii)** os recintos nos quais as mercadorias aguardam desembaraço, ainda que fisicamente façam parte do território nacional, legalmente são considerados como se dele não o fizessem e, portanto, não se sujeitam ao lançamento dos tributos incidentes sobre a importação; **(iii)** resta fragilizada a afirmação segundo a qual "*a empresa não comprovou a origem*" dos recursos, uma vez que todos os extratos bancários, bem como os livros fiscais e contábeis, foram disponibilizados e entregues à autoridade fiscal; **(iv)** não existe "ocultamento" do adquirente final (encomendante), uma vez que os valores sempre transitaram pelas contas bancárias da ora recorrente, cujos extratos foram entregues à autoridade fiscal; **(v)** a Instrução Normativa SRF nº 228 visa combater importações fraudulentas em geral, praticadas por empresas "fantasmas" e por importadores que não cumprem suas obrigações fiscais, e não pode ser usada indiscriminadamente com base em meros indícios; **(vi)** quanto à acusação da "*forma fraudulenta*" referida na acusação fiscal, inexistente qualquer prova nos autos e, muito pelo contrário, todas as operações de importação foram realizadas pela contribuinte com a observância das formalidades legais e respectivo recolhimento dos tributos devidos, informando sempre o nome e demais dados sobre as pessoas que encomendaram as importações realizadas; **(vii)** não é o contribuinte obrigado a produzir prova de que não fraudou ou não sonegou, mas cabe exclusivamente à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação, seja ela principal ou acessória, sobretudo em auto de infração que visa formalizar penalidade; **(viii)** em nenhum momento o auto de infração especifica a espécie de "fraude" que atribui à impugnante e menciona genericamente "*falsificação ou adulteração de documentos*", sem jamais apontar quais foram os documentos supostamente "*adulterados*" ou "*falsificados*"; **(ix)** a autoridade fiscal aponta, ainda, uma suposta "*interposição fraudulenta mediante ocultação do real adquirente*" mas todos os adquirentes das mercadorias estão identificados e não há qualquer prova no sentido de que não sejam eles, efetivamente, os que as adquiriram; **(x)** não basta à acusação fiscal afirmar, cabendo-lhe fazer a prova e, no caso concreto, não existem provas a sustentar tais afirmações, baseando-se a autuação em meras presunções, que não autorizam o lançamento; **(xi)** a recorrente é empresa constituída em 28/11/1984 (data do arquivamento de seu contrato primitivo), e não se trata de empresa "*(...) que surge de repente e de repente desaparecem, as quais poderiam dedicar-se a fraudes*", juntando quando de sua primeira manifestação contenciosa declarações de idoneidade financeira fornecidas por instituições financeiras; **(xii)** inexistente, no caso em debate, "*interposição fraudulenta*", mas apenas importações feitas por ordem e conta de terceiros, com o pagamento regular de todos os tributos; **(xiii)** as multas de 100% sobre o valor das mercadorias, ainda que fixadas na forma da lei são totalmente inconstitucionais, pois ferem o inciso IV do artigo 150 da Carta Magna, por representarem confisco.

4. Em 14/10/2008, a 2ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 17-28.108**, situado às *fls.* 649 a 670, de relatoria da Auditora-Fiscal Regina Coeli de Vasconcelos Louvise, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Período de apuração: 13/04/2005 a 12/03/2007

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, /do DL 1.455/1976 e no artigo 33 da Lei 11.488/2007 é o fato de que a prevista na lei 11.488 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo; ao passo que a do DL 1.455 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação. Com o advento do s artigo 33 da Lei 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do DL 1.455/1976.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.

Tal conseqüência é fruto do princípio do "non bis in idem" o qual, no direito aduaneiro, esta albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, da ensejo pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (DL 1.455/1976, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (aquele que "cede o nome"), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).

O parágrafo único do artigo 33 constitui norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente "cede o nome". Por outro lado, se além de "ceder o nome", a empresa não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no artigo 81, § 1º 2, da Lei 9.430/1996.

Embora as infrações imputadas sejam anteriores edição da Lei 11.488/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional Como o auto de infração foi lavrado posteriormente à entrada em vigor da lei 11.488/2007, impondo-se a conversão da pena de perdimento ao importador, é manifesta sua improcedência.

Lançamento Improcedente

5. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. A contribuinte foi intimada via postal em 19/08/2008, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 672.

7. Em 03/02/2010, a extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção proferiu o **Acórdão CARF nº 3102-00.577**, situado às fls. 677 a 686, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que entendeu, por unanimidade de votos, ser nulo, por carência probatória, o auto de infração lavrado, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 13/04/2005 a 12/03/2007

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PROVA DO FATO ILÍCITO. OBRIGATORIEDADE.

Por força dos princípios tributários da estrita legalidade e da tipicidade, a autoridade fiscal tem o dever de provar, nos autos do processo administrativo fiscal, o fato ilícito tributário que motivou a aplicação da penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

O ato fiscal deve estar alicerçado em provas materiais e objetivas que, necessariamente, deverão ser acostadas aos autos do processo administrativo fiscal em que formalizado. Conseqüentemente, é nulo, por vício formal insanável, o auto de infração que formaliza exigência de crédito tributário, consistente na aplicação de penalidade pecuniária, se estiver lastreado em meras suspeitas ou em simples suposições e desacompanhado dos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito tributário (art. 9º do PAF).

DECISÃO PRELIMINAR. INCOMPATIBILIDADE COM A QUESTÃO DE MÉRITO. APRECIÇÃO DO MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não será analisada a questão de mérito do recurso, se incompatível seu julgamento com a decisão proferida em relação à questão preliminar (art. 28 do PAF).

Processo Anulado.

8. A Procuradoria da Fazenda Nacional, intimada em 18/08/2010, em conformidade com o termo de intimação situado à fl. 687, interpôs, em 26/08/2010, o **recurso especial** situado às fls. 690 a 697 argumentando, em síntese, que a decretação de nulidade do auto de infração não tem lastro positivo, uma vez que não se coaduna com nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

9. Em 23/04/2012, foi proferido o **Despacho CARF nº 3100-209**, situado às fls. 703 a 705, por meio do qual a Presidência da 1ª Câmara desta 3ª Seção, o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, deu seguimento ao recurso especial, admitindo-o.

10. A contribuinte foi intimada via postal em 09/05/2012, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 707.

11. Em 23/01/2014, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o **Acórdão CSRF nº 9303-002.816**, situado às fls. 716 a 719, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, que entendeu, por maioria, vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López, dar provimento ao recurso interposto, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Não é nulo lançamento que preenche os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72 e em cuja defesa o contribuinte não postula ter ocorrido cerceamento de seu direito por ausência de provas.

Recurso especial do procurador provido

12. A contribuinte foi intimada via postal em 26/06/2014, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 726.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

13. O recurso de ofício preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

14. A acusação fiscal tem, por fundamentos: **(i)** mercadoria estrangeira possuída a qualquer título, com falsificação ou adulteração de documentos; e **(ii)** interposição fraudulenta na importação, mediante ocultação do real adquirente.

15. Quanto (i) à primeira infração, não se encontra nos autos qualquer elemento probatório que corrobore a alegação de falsificação/adulteração. Na verdade, a acusação é genérica e em momento algum aponta qual documento, dado ou informação teria sido falsificado ou alterado. Limita-se a autoridade fiscal a relatar que o art. 13 da Instrução Normativa nº 228/2002 determina que a prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com as empresas caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos das declarações aduaneiras.

16. Quanto (ii) à segunda infração, de interposição fraudulenta, nada há que confirme o quanto, limitando-se a autuante a afirmar que "(...) *da análise da documentação apresentada, em especial, os extratos bancários fornecidos, foi constatado que antes do desembaraço ou fechamento de câmbio de importação ocorria depósito efetuado em conta corrente da empresa em valor aproximadamente ao necessário para o pagamento dos impostos e/ou fechamento do câmbio*". A afirmação é novamente feita de maneira genérica: não se preocupa a autoridade fiscal em apontar a quais documentos se refere, onde estariam, ou por quais motivos. Tampouco os referidos extratos bancários estão presentes.

17. Passa-se, assim, ao campo das elucubrações e da criação de presunções em desfavor da contribuinte, mediante saltos lógicos que não são aptos a lastrear, sequer minimamente, um auto de infração: "(...) *finda fiscalização, e tendo sido constatado que a empresa não comprovou a origem, disponibilidade e dos recursos empregados em operações de comércio exterior, foi formulada a representação fiscal*". Tais fundamentos causaram espécie ao relator do **Acórdão CARF nº 3102-00.577**, situado às fls. 677 a 686, que realizou as seguintes considerações, com as quais comungamos:

"A que fiscalização se refere o autor do procedimento fiscal? Tal assertiva diz respeito a esta ou a outra fiscalização? Se for de outra, esqueceu de trazer aos autos as cópias dos termos e documentos que confirmassem o afirmado. Caso esteja se referindo a esta, não consta dos autos quaisquer termos ou documentos que comprovem o asseverado.

Relatou a dita autoridade que, em vista da proposta de pena de perdimento, foi registrado Mandado de Procedimento Fiscal Diligência (MPF-D), que "subsidiou a diligência realizada no dia 28/08/2007, onde foi constatada a inexistência de mercadorias em posse da empresa". Onde está o Termo da diligência referenciada? Também aos autos não foram juntados.

Por fim, informou a referida autoridade fiscal que foi comprovado que a autuada entregou a consumo as mercadorias supracitadas foi aplicada multa de valor igual ao valor aduaneiro das mercadorias.

Mais uma vez, o afirmado não representa o que consta dos autos, pelas seguintes razões: a) não há descrição nos autos das mercadorias referenciadas, mas mera citação das supostas Declaração de Importação (DI) que lhes acobertava, sem que houvesse juntada aos autos dos extratos das respectivas DI; e b) grande parte das DI citadas na autuação se refere a DI de Admissão em Entrepósito Aduaneiro, conforme extratos de fls. 171/324, as quais foram trazidas aos autos pela autuada, o que

evidencia, ao contrário do afirmado, que as mercadorias nelas descritas ainda não haviam sido despachadas para consumo, estando sob custódia do depositário responsável pela administração do mencionado regime.

(...) Em suma (...), o ato fiscal deve estar instruído com as provas dos fatos alegados (...) nos termos do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal responsável pelos referidos procedimentos tem o dever de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário, conforme o caso, sob pena de invalidade do ato.

(...) Ressalto ainda que, mesmo diante de presunção legal de interposição fraudulenta, a autoridade aduaneira deve reunir elementos concretos quanto à suspeita de interposição fraudulenta, tais como provas de inaptidão do importador, falta de capacidade econômico-financeira do importador e/ou dos sócios. Ou seja, tem o dever de provar o fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo, isto é, deve ao menos provar o fato presuntivo, causador do fato presumido. Neste sentido, a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé', para quem, verbis:

*(...) Qualquer que seja a modalidade de presunção, imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada **presunção legal**, a relação causal entre fato presuntivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, ha de concluir pela ocorrência do fato prescrito no conseqüente normativo: o fato presumido. **A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido.** (os últimos destaques não constam do original)*

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2008, p. 242.

No caso, para que fosse legítima tal inferência era necessário que a autoridade fiscal não só tivesse provado o fato presuntivo (utilização de recursos de terceiro), o que não foi feito no presente procedimento fiscal, mas também teria de demonstrar que as referidas importações realizadas pela autuada não atenderam aos requisitos e condições exigidos para a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, situação não abordada nos autos.

Dessa forma, entendendo prejudicada a prova do fato presumido da interposição fraudulenta decorrente da "não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos", segundo estabelece o § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, haja vista a impossibilidade lógica de inferência do fato presuntivo desta última presunção, a saber, da não-

comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados" - (seleção e grifos nossos).

18. Em que pese a precariedade da comprovação das acusações levadas a termo pela autoridade fiscal, o que ensejaria carência probatória e, portanto, análise de mérito, conforme corretamente decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, observe-se que o fundamento para se afastar o auto de infração, por parte da decisão do julgador de primeira instância administrativa, foi diverso. Partiu da constatação de que a multa aplicada sobre o importador foi aquela cominada pelo § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002:

Decreto-Lei nº 1.455/1976 - Art 23. *Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) § 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

19. No entendimento da decisão *a quo*, entretanto, o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 criou infração específica de "interposição", imputável unicamente ao importador/exportador ostensivo:

Lei nº 11.488/2007 - Art. 33. *A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

Parágrafo único. *À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

20. O **Acórdão DRJ nº 17-28.108**, situado às fls. 649 a 670, reconheceu, assim, a aplicação mais específica da Lei nº 11.488/2007 ao caso sob análise, uma vez que a ele se aplica a disposição da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional:

De fato, como a pena de perdimento possui efeitos que atingem o adquirente ocultado, não é admissível sua conversão em multa imposta ao importador, porque o artigo 33 da lei 11.488 criou infração específica de "interposição", imputável apenas ao importador/exportador ostensivo, de sorte que este é parte ilegítima para sofrer a imputação da infração de "interposição" prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976.

O auto de infração versa sobre importações realizadas no período de 10/2/2004 a 5/10/2006 (fl. 14).

Embora as infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei n 2 11.488/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional:

*No entanto, os auditores-fiscais, quanto à descrição dos fatos, deixaram de consignar os fundamentos fáticos da infração imputada. **Outrossim, não foram juntados os meios de prova.***

Depreende-se da peça fiscal que tais fatos e provas foram produzidos no procedimento levado a efeito nos termos da Instrução Normativa SRF n2 228/2002.

Portanto, houve omissão das autoridades autuantes que, em benefício dos direitos da autuada à ampla defesa e ao contraditório, deveria ser devidamente sanada, mediante o aditamento da "descrição dos fatos" e juntada dos elementos de prova pertinentes demonstrando de que foi praticada a infração imputada no registro de cada uma das declarações de importação objeto da autuação.

Segundo o artigo 18, § 32, do Decreto nº 70.235/1972, o instrumento adequado para esse mister é o lançamento complementar.

21. Entendeu a decisão vituperada, em síntese, que a importação de mercadorias com interposição fraudulenta de pessoa implica: **(i)** pena de perdimento ou conversão em multa ao **ocultado**, *i.e.*, o real responsável pela operação (inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976); e **(ii)** multa de 10% do valor da operação ao **ocultante**, *i.e.*, o interveniente ostensivo que realiza a cessão de nome (art. 33, *caput*, da Lei nº 11.488/2007).

22. No entanto, da leitura dos dispositivos referenciados, é possível extrair conclusão diversa: a pena de perdimento se aplica tanto ao ocultado/acobertado como ao ocultante/acobertante, ainda que o pagamento por um afaste a penalidade ao outro, sob pena de configuração de dupla pena substitutiva. Por outro lado, a multa de 10% se aplica unicamente ao ocultante, e apenas quando identificado o ocultado: a não identificação da figura do ocultado ocorre naquela que se usa chamar de ocultação presumida e, nestes casos, procede-se à inflição da pena de perdimento e declaração de inaptidão do importador.

23. Assim, a leitura realizada pela decisão recorrida não é correta, pois o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ao cominar multa de 10% do valor da operação acobertada, aplica-se à pessoa jurídica que ceder seu nome, sendo possível se afirmar que afasta a decretação de inaptidão, uma vez o parágrafo único do preceptivo normativo determina a não aplicabilidade do art. 81 da Lei nº 9.430/1996, mas não o perdimento, que prossegue hígido no ordenamento.

24. Ao nos voltarmos especificamente ao caso em apreço, exsurge, da leitura do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, a infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito passivo ou real adquirente, que se manifesta nas formas presumida ou comprovada:

Decreto-Lei nº 1.455/1976 - Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

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

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições: a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

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

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

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

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

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

25. De fato, a partir das hipóteses de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, erige-se uma de interposição fraudulenta de terceiros. Sob os auspícios da norma, a constatação ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é dado suficiente para considerar que os haveres utilizados são provenientes de terceiro não descortinado aos controles aduaneiros. Não se tratando de uma das hipóteses caracterizadoras da presunção, deverá a autoridade aduaneira envidar esforços no sentido de construir um conjunto probatório

apto a demonstrar a fraude ou simulação perpetrada com o desígnio de interpor pessoa entre o acobertado e as autoridades fiscais.

26. Contudo, mesmo no caso daquilo que se denomina como uma hipótese presuntiva, o **mínimo a ser demonstrado** é que, de fato, a contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, demonstração esta da qual a acusação em apreço se ressente, como se demonstrou.

27. Assim, a autoridade fiscal não aponta sequer o mínimo para o estabelecimento da presunção e, muito menos, o dolo dos agentes envolvidos, pois comungamos do entendimento de que há necessidade de se demonstrar o intuito de enganar a Fazenda Pública com o objetivo de obtenção de vantagem que implique prejuízo ao controle aduaneiro para que seja possível se falar em uma interposição do tipo fraudulenta, este sim o comportamento que se reprime por meio de sanção punitiva de caráter gravoso, como é a pena de perdimento. Não se vislumbra, no presente caso, o *animus* de fraudar, o comportamento malicioso.

28. Desta forma, o auto de infração não merece acolhida: não em virtude de erro de fundamentação positiva, mas de **carência probatória**, o que resolve o mérito, e não implica nulidade.

29. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator