



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

Processo n° 10783.720470/2010-67
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-002.759 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria AI MULDI
Recorrentes UM INSTRUMENTOS E EQUIPAMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO.
DATA REGISTRO DA DI.

O direito de impor penalidade se extingue no prazo de 05 anos a contar da infração. A infração de dano ao erário em face de interposição fraudulenta de terceiro, na operação de importação, ocorre na data de registro da DI, ocasião em que o importador fornece as informações pertinentes.

NULIDADE. INDEFERIMENTO PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS
DESCABIMENTO

É descabida a decretação de nulidade de decisão que denegou o pedido de diligência, posto que tal indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade julgadora, nos termos da processualística fiscal, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade.

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA.
PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a interposição fraudulenta na operação de importação, quando a escrita contábil não serve para comprovação da origem dos recursos, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE REAL.
AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A ausência de comprovação da conduta dolosa impede a caracterização da interposição fraudulenta. Necessidade de comprovação dos fatos imputados à cada DI específica que se pretende considerar a fraude. Impossibilidade de utilização de provas relacionadas a outras DI's.

APLICAÇÃO DAS MULTAS DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO E POR CEDER O NOME COM VISTAS AO ACOBERTAMENTO DE SEUS REAIS INTERVENIENTES OU BENEFICIÁRIOS. CABIMENTO DA CUMULATIVIDADE.

A Lei n.º 11.488/2007, art. 33, atribuiu penalidade pecuniária dirigida diretamente àquele que cedeu o seu nome para acobertar a operação de comércio exterior de terceiros, não se tratando, pois, de abrandamento de uma penalidade para determinada infração, mas a introdução da aplicação de uma penalidade pecuniária diretamente sobre o agente da ação, independentemente da aplicação da pena de perdimento da mercadoria (ou multa caso a mesma não seja localizada ou tenha sido consumida), não se falando, portanto, de retroação benigna de lei.

RO Negado e RV Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do voto da redatora designada e da relatora, respectivamente. Vencidos, quanto ao recurso de ofício, os conselheiros Maria da Conceição Arnaldo Jacó (relatora) e Walber José da Silva, que davam provimento parcial para manter a interposição fraudulenta do real exportador, e, quanto ao recurso voluntário, os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento parcial para reduzir a multa para o percentual de 10%. Designada a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor do recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ – Relatora.

(Assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS – Redatora Designada.

EDITADO EM: 26/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Gileno Gurjão Barreto (Vice-Presidente); Fabiola Cassiano Keramidas,, Alexandre Gomes, Paulo Guilherme Derouledé e Maria da Conceição Arnaldo Jacó.

Relatório

Tratam-se de 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 Portaria MF nº 003, de 03 de janeiro de 2008 e de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte UM INSTRUMENTOS LTDA, CNPJ 01.973.719/0001-71.

O recurso voluntário visa desconstituir a decisão proferida em 04 de abril de 2012 pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância Administrativa, por meio do Acórdão nº 07-27.974 - 1ª Turma da DRJ/FNS, de 28 de março de 2012, naquilo que lhe foi desfavorável, cujos membros, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação parcialmente procedente, cancelando o crédito tributário exigido no valor de 3.797.008,27, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto que integrou o julgado, consoante se demonstra pela ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA.

O direito de impor penalidade se extingue no prazo de 05 anos a contar da infração

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a interposição fraudulenta na operação de importação, quando a escrita contábil não serve para comprovação da origem dos recursos, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas .

APLICAÇÃO DAS MULTAS DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO E POR CEDER O NOME COM VISTAS AO ACOBERTAMENTO DE SEUS REAIS INTERVENIENTES OU BENEFICIÁRIOS. CABIMENTO DA CUMULATIVIDADE.

A Lei n.º 11.488/2007, art. 33, atribuiu penalidade pecuniária dirigida diretamente àquele que cedeu o seu nome para acobertar a operação de comércio exterior de terceiros, não se tratando, pois, de abrandamento de uma penalidade para determinada infração, mas a introdução da aplicação de uma penalidade pecuniária diretamente sobre o agente da ação, independentemente da aplicação da pena de perdimento da mercadoria (ou multa caso a mesma não seja localizada ou tenha sido consumida), não se falando, portanto, de retroação mais benigna de lei.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte”*

Na origem trata do auto de infração de e-fls. 02/53, lavrado em 03/11/2010 e com ciência em ,para a exigência da multa prevista no art. 23, § 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, no valor de RS 4.229.515,50.

Transcreve-se do Acórdão recorrido os argumentos e citações dos elementos de prova trazidos pela fiscalização que sustentaram a autuação:

“1) A autuada foi incluída em procedimento especial de fiscalização nos termos da IN SRF n.º 228/2002, onde foi constatada a prática das infrações identificadas como interposição fraudulenta e utilização de documentos ideologicamente falsos nas importações realizadas através das DI’s relacionadas às fls. 04/07, todas registradas no ano de 2005.

2) A DI n.º 08/1741365-5 foi alvo de fiscalização, onde a importadora foi intimada a prestar esclarecimentos conforme intimação de fls. 75/76, tendo respondido às fls. 111/117. Segundo a fiscalização estas informações não foram satisfatórias, o que originou o processo de perdimento de mercadorias n.º 12466.001041/2010-13. Alega a autoridade fiscal que nesse processo foram verificadas diversas irregularidades como a manipulação de preços e ocultação do real exportador.

3) Foi constatado que a empresa exportadora B. Brothers Cop. e a consolidadora Flier International cargo tiveram como sócio-diretor o Sr. Marcelo Haddad que é sócio fundador da empresa Um Instrumentos, juntamente com sua mãe, sra. Urânia Elias Haddad (fls. 600/639).

4) De 2005 a 2009 a autuada importou por conta própria, conforme tabela às fls. 08, o montante de US\$14.772.052,30, de mercadorias de diversas NCM's. Para assumir comércio de itens tão variados a autuada deveria possuir um departamento de vendas, que não possuía. Além disto, esta variedade de mercadorias é um indício da atuação de mais de um comprador especialista, que aponta para a interposição fraudulenta de terceiros. Também o fato de que um único exportador é responsável por 95% dos processos.

5) Cita outro processo administrativo de n.º 12466.002712/2010-55 onde foram apuradas irregularidades com o fornecedor HR Corporation, no qual foi demonstrado que a autuada nunca importou as mercadorias.

6) Demonstra a fiscalização que 91,8% das importações tiveram como exportador a empresa B. Brothers. Relata que essa empresa foi constituída inicialmente por Marcelo Haddad, tendo como diretora a esposa Sandra Maria Mora Luciano, e posteriormente substituído por Carlos Leonardo Barros. A empresa Flier teve como sócio-diretor Marcelo Haddad e foi transferida à Carlos Leonardo Barros.

7) Durante a fiscalização a autuada foi intimada a prestar esclarecimentos acerca do exportador e dos preços praticados, tendo respondido de forma não satisfatória (fls. 111/117)). A fiscalização também demonstra às fls. 13 os valores importados nos anos de 1998 a 2009. Também conclui que havia vinculação entre exportador e importador.

8) Segue relatando as operações de importação por parte da Um Instrumentos, envolvendo o exportador, o consolidador estrangeiro e a captação por parte de Marcelo Haddad de pessoas físicas e jurídicas interessadas em adquirir mercadorias estrangeiras.

9) Para demonstrar os procedimentos adotados pela importadora, a fiscalização indica alguns documentos que demonstram a interposição e subfaturamento. São eles: DI 00/1160871-9 (fls 664/674): indicação de outra empresa no "Notify Party" no BL; Contrato de Câmbio 05/003833 (fls. 668/671): contempla o pagamento de DI de 2000, demonstrando a despreocupação com quanto ao cumprimento de prazo de pagamento; DI's 05/0040549-7, 05/0178005-4, 05/0233577-1 e 05/03288743-6 (fls. 675/732): as mercadorias foram compradas no exterior pela empresa National Diamond, conforme faturas e as notas fiscais de venda (fls. 684/719); DI 06/0832030-1 (fls. 733/746): tratado em outro processo, consta segunda versão da fatura para contratação de câmbio; DI 06/1313909-1 (fls 747/792): tratado em outro processo, foi constatada informação falsa de valor;; DI 06/1367805-7 (fls. 793/830): tratado em outro processo foi constatado os reais interessados nas importações; DI 05/07307970 (fls. 2079/2106): registra outra exportadora e a contratação de câmbio em nome B.Brothers DI 05/0965258-6 (fls. 2611/2621): idem à DI anterior.

10) A fiscalização relata o início da ação fiscalizatória, a visita na sede da empresa, as intimações feitas para apresentação de documentos e o estado precário que os mesmos se encontravam arquivados, a inclusão da empresa no procedimento especial de fiscalização, indicando que as infrações foram demonstradas nos processos n.ºs 12466.002712/2010-55, 12466.001041/2010-13, 12466.1042/2010-50, 12466.001043/2010-02 e 12466.000634/2010-54.

11) Da não comprovação da condição financeira para atuar no comércio exterior: a fiscalização traz informações fiscais elaboradas em 05/04/2007 e 31/07/2007 (fls.489/492) nos procedimentos fiscais para revisão de habilitação, onde foram constatados a insuficiência da escrituração contábil e a divergência dela com os dados apresentados nas DIPJ's. Apresenta um quadro às fls. 25 com os dados constantes das DIPJ's dos anos-calendário de 1998 a 2007. Alega que a contribuinte apresentou um livro diário de 2005 escriturado de forma manual, com valores totais, imprestável para verificação contábil (fls. 171/207). Em abril/2010 a autuada apresentou alguns livros contábeis, também com valores totais, sem identificação da origem, imprestável para análise da condição

financeira (fls. 208/351). Não há registro individualizado das vendas, de DI, pagamento de câmbio, origem dos valores, etc... Por não ter sido comprovada a sua condição financeira e a origem dos valores envolvidos no comércio exterior, a empresa foi incluída no procedimento especial de fiscalização da IN SRF n.º 228/202.

12) Relata a fiscalização sobre a obrigatoriedade da escrituração contábil e dos livros obrigatórios que as pessoas jurídicas devem manter e que no entanto a autuada apresentou livros diários com valores totais, sem indicação de livros auxiliares, com movimentações incompatíveis com as DIPJ's apresentadas. Destaca alguns saldos registrados no final de cada ano num quadro demonstrativo às fls. 31/24. Como os livros não estão escriturados com observância da legislação própria, os mesmo não foram considerados hábeis para comprovação da condição financeira da autuada.

13) Sujeição passiva: a empresa UM Instrumentos, comandada pelo seu sócio Marcelo Haddad simulou operações de comércio exterior, registrando a empresa B. Brothers, também comandada por Marcelo Haddad, como exportadora, quando as mercadorias foram compradas de outras diversas empresas. A UM Instrumentos assumiu a responsabilidade registrando as DI's e Marcelo Haddad foi quem comprou as mercadorias no exterior, o principal interessado e portanto responsável pela internação das mercadorias em território nacional. São, portanto, responsáveis nos termos dos arts. 121, 124, 136, do CTN, e 603 do Regulamento Aduaneiro.

14) A fiscalização faz um resumo dos procedimentos adotados pela importadora, indicando algumas DI's onde estariam indicadas à lápis a distribuição do peso aos diversos clientes. Refere-se também a existência de códigos vinculados aos números das faturas, identificando os diversos processos registrados.

15) Infração I: "ocultação do sujeito passivo, do comprador ou do responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta." Decreto-Lei n.º 1.455/76, art. 23, V, §§ 1.º e 2.º; Lei n.º 4.502/64, art. 72. A empresa declarada como exportadora (B.Brothers) é interposta pessoa jurídica no exterior, que é controlada pelo mesmo sócio da Um Instrumentos, Sr. Marcelo Haddad, que é quem compra ou manda comprar as mercadorias no exterior. As mercadorias são encaminhadas à empresa Flier que consolida e providencia o embarque para o Brasil, ocultando os reais exportadores. Com o esquema montado, as empresas se aproveitam do subfaturamento e do não recolhimento de impostos. O contribuinte não comprovou a sua condição financeira e a origem dos valores envolvidos no comércio exterior. Seus argumentos não foram comprovados documentalmente. Os livros apresentados estão contabilizados pelos totais, sem observância da legislação própria, não discriminando a movimentação contábil, incorrendo na interposição fraudulenta em relação ao real importador da mercadorias (art. 618, § 5.º, Decreto n.º 4.5453/2002).

Relaciona os valores aduaneiros correspondentes às DI's do ano de 2008 às fls. 43/44.

16) Infração 2: "falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque de mercadoria estrangeira." Decreto-Lei n.º 37/66, art. 105, VI. Conforme demonstrado, as operações de importação são simuladas pois omitem os reais vendedores (exportadores) e os documentos utilizados são material ou ideologicamente falsos, já que declaram que a exportadora era a empresa B.Brothers e com valores inferiores ao realmente praticados. A infração descrita motiva a aplicação da pena de perdimento."

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 13/12/2010, por meio do Termo de Comunicação nº 285, de 08/12/2010 (e-fl 3570), consoante se demonstra Aviso de Recebimento –AR de e-fl 3571 e o responsável tributário foi cientificado em 11/12/2010, por meio do Comunicado SECAT/Vitória nº 284, consoante se constata pelo Aviso de Recebimento –AR de e-fl 4292.

O Responsável Tributário não apresentou impugnação, tendo sido, então, lavrado o Termo de Revelia de e-fl. 4304.

A contribuinte UM INSTRUMENTOS LTDA apresentou a impugnação de e-fls 3572/3610, apresentando seus argumentos de defesa segundo os itens a seguir destacados:

"I-TEMPESTIVIDADE

II - OS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO

III. PRELIMINARES

III.1 – A DECADÊNCIA

III.2.O CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

III.3 - AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO ESPECÍFICA DAS IRREGULARIDADES SUPOSTAMENTE PRATICADAS NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO

IV-MÉRITO

IV.1 - A PROVA EMPRESTADA E A IMPOSSIBILIDADE DE SE ESTENDER CONCLUSÕES A TODAS AS IMPORTAÇÕES DO CONTRIBUINTE

A INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

IV.2 -A OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E A CAPACIDADE FINANCEIRA DO AUTUADO E A BOA-FE DA IMPUGNANTE

IV.3 - A AUSÊNCIA DE OCULTAÇÃO DOS REAIS EXPORTADORES E IMPORTADORES

IV.4 - AUSÊNCIA DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS MATERIAL OU IDEOLOGICAMENTE FALSOS

IV.5 - A LEI N.º 11.488/2007 E A MULTA DE 10%***V- O PEDIDO”***

A contribuinte foi cientificada do Acórdão N° 07- 27.974 proferido pela DRJ pela via postal (AR e-fl. 4324), em 24 de maio de 2012 e ainda irresignada,, interpôs recurso voluntário de e-fls 4331/4367, cujos argumentos estão distribuídos nos itens abaixo transcritos:

“I – O OBJETO RECURSAL***II - OS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO E A DECISÃO RECORRIDA******III – AS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO******PRELIMINARES***

III.1. UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. FATO INCONTROVERSO. NULIDADE DO LANÇAMENTO QUE SE IMPÕE.

III.2. – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO ESPECÍFICA DAS IRREGULARIDADES SUPOSTAMENTE PRATICADAS NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO

III.3. – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL: AUSÊNCIA DA ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA E INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

MÉRITO

III.3. – A IMPROPRIEDADE DA ALEGAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA

III.4 – A MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI N° 1488/2007

IV - PEDIDO

A este foi apensado o processo n° 10783.720541/2010-21, conforme Termo de Apensação, data de emissão de 06/12/2010, atinente à representação Fiscal para fins penais.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ

O recurso voluntário da contribuinte é tempestivo. E atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Igualmente deve ser conhecido o recurso de Ofício, em face da exoneração parcial da Multa aplicada em valor superior ao limite imposto na Portaria MF nº 003, de 03 de janeiro de 2008, em conformidade com os dispositivos do 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.

Para melhor clareza dos preceitos que conduzirão à decisão que será tomada no presente voto, é oportuno que se faça uma breve digressão em torno dos fatos que deram origem à constatação de prática das infrações identificadas como interposição fraudulenta (real e presumida) e utilização de documentos ideologicamente falsos, nos processos de importação que fundamenta a exigência fiscal ora combatida, consoante se extrai dos autos:

Pois bem, a empresa Um Instrumentos que se encontrava habilitada para operar no comércio exterior (habilitação provisória), desde 14/03/03, solicitou, em 11/07/05, a revisão de seus limites no RADAR da Alfândega, por meio do processo n.º 12466.002553/2005-21, tendo sido em decorrência de tal solicitação, incluída, inicialmente em ação fiscal para revisão de credenciamento, e diligenciada.

Em 05/04/2007, na análise do requerimento informa o agente fiscal que foi constatado que a empresa vinha operando em limites muito superiores não só aos modestos US\$ 19,800.00 semestrais, para os quais estava habilitada, como também aos novos valores propostos nos anexos à IN 455/2004.

No decorrer do procedimento inicial, foram efetuadas diligências levada a efeito na sede social da empresa, na sede social de outra empresa do mesmo grupo, bem como em outros dois estabelecimentos das empresas INTEGRAL SERVIÇOS ADUANEIROS E LOGISTICA LTDA - CNPJ 00.679.715/0001-12 e do escritório da Rua Alberto de Oliveira Santos nº 59 – Sala 1106 – Edifício Ricamar – Centro – Vitória/ES, este último estava sendo utilizado como estabelecimento da empresa UM LOG TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA – CNPJ 08.762.884/0001-23, promovendo despachos aduaneiros no interesse da empresa UM INSTRUMENTOS.

Em tais diligências foram retidos diversos documentos vinculados aos seus negócios, bem como solicitados esclarecimentos e documentação visando à análise e verificação de sua condição financeira e teria sido constatada, segundo relata o agente fiscal, a ausência de livros fiscais obrigatórios e a suposta falta de organização de seus documentos;

Tendo sido caracterizada a desistência da requerente em face ao não atendimento da Portaria ALF/PTO/VTA 160/2006, tal processo 12466.002553/2005-21 foi arquivado, em 14/10/2011, na Alfândega do Porto de Vitória/ES, conforme consta relatado à fl. 24 e consoante se demonstra pelo extrato do sistema COMPROT anexado por esta relatora à fl..

Em face dos indícios levantados na ação fiscal relacionada com a DI – 08/1741365-5 (fls. 86 a 121), foi emitido, inicialmente, o Termo de Início de Ação Fiscal e de Retenção de Mercadoria emitido em 12 de fevereiro de 2009, de e-fl. 74, amparada pelo o MPF nº 0727600-2008-00978-4, com ciência da contribuinte na mesma data, tendo tido continuidade com a emissão do MPF de diligência 0727600-2009-00965-6 (fl. 66), de 29 de novembro de 2009, para Revisão de Habilitação, o que motivou a inclusão da mesma em procedimentos especiais de fiscalização, nos termos da IN SRF 228/02, por meio do MPF 0727600-2010-00044-6, de 29 de janeiro de 2010 (fl.55), abrangendo os períodos de apuração de 2005 a 2009.

Em consequência desse procedimento fiscal, o agente efetuou diversas autuações, encerrando-os paulatinamente e dando seqüência ao procedimento fiscal - por entender ter ocorrido, de forma continuada desde 1998, a prática das infrações identificadas como interposição fraudulenta e utilização de documentos ideologicamente falsos - ,em diferentes Processos Administrativos Fiscais, que seguem relacionados, com as informações relatadas nos autos, sendo acrescidos de informações sobre a localização de cada um dos processos , consoante pesquisa no COMPROT, tendo em vista que alguns dos processos não se encontram inseridos no e-processo:

- i. **12466.000634/2010-54** – Não localizado no e-processo; protocolado em 15/03/2010. COMPROT: ARQUIVO ALF. VITÓRIA, EM 25/03/2014
- ii. **12466.001041/2010-13** – – AI MULDI **Pena Perdimento**. Não localizado no e-processo; protocolado em 04/05/2010. COMPROT : SEORT ALF VITÓRIA, EM 02/05/2013.
- iii. **12466.001043/2010-02** - AI MULDI Pena Perdimento. Não localizado no e-processo; protocolado em 04/05/2010. COMPROT :ARQ. ALF. PORTO VITÓRIA, EM 24/04/2013.
- iv. **12466.001042/2010-50**, - AI MULDI Pena Perdimento. Não localizado no e-processo; protocolado em 04/05/2010. COMPROT: ARQ. ALF. VITÓRIA, EM 25/03/2014
- v. **12466.002712/2010-55** – AI MULDI, protocolado em 04/10/2010, MPF 0727600-2010-00444-1.COMPROT: CARF, EM 27/05/2011
- vi. **10783-720562/2010-47** – AI MULDI protocolado em 10/12/2010. MPF 0727600-2010-00044-6 COMPROT: CARF, EM 06/06/2012
- vii. **10783.720618/2010-63** – (FL 43) AI MULDI, protocolado em 24/12/2010. PA: 2009. MPF 0727600-2010-00044-6 . Distribuído para esta Conselheira, para RELATAR.
- viii. **10783-720583/2010-62** – AI MULDI, protocolado em 15/12/2010. PA: 2007. MPF 0727600-2010-00044-6. Julgado por esta Turma em ABRIL 2014, ACÓRDÃO 3302-002.583, para declarar nulo o Acórdão nº 37-28.057 - 1ª Turma da DRJ/FNS que não analisou a tempestividade argüida. Retornado a esta turma para julgamento do recurso voluntário em face do novo Acórdão prolatado pela DRJ.
- ix. **10783-720605/2010-94** - AI MULDI, protocolado em . 24/12/2010. PA: 2008. MPF 0727600-2010-00044-6 . Distribuído para esta Conselheira, para RELATAR.

O Presente processo nº **10783-720.470/2010-67**, refere-se à AI MULDI, protocolado em . 18/11/2010. PA: 2005, cujo procedimento foi respaldado nos seguintes Mandados de Procedimentos Fiscais:

1)MPF nº 0727600-2008-00978-4, emitido em 12 de fevereiro de 2009, de e-fl. 74 (amparou os procedimentos adotados no perdimento das mercadorias acobertadas pela DI 08/1741365-5 - PAF 12466.001041/2010-13)

1) 0727600-2009-00965-6, emitido em 30 de novembro de 2009 (deu continuidade ao procedimento fiscal, para revisão da habilitação, sustentou a diligência para verificação de documentos), (e-fl. 54),

2) 0727600-2010-00044-6, emitido em 29 de janeiro de 2010 (incluiu a empresa UM INSTRUMENTOS em procedimentos especiais de fiscalização) (e-fl. 55) e

3) 0727600-2010-00728-9, emitido em 20 de outubro de 2010 (sustenta os procedimentos do registro e formalização deste auto de infração) (e-fl. 56)

As infrações que embasaram a autuação foram:

1) Infração 1: “Mercadoria estrangeira, na importação, na hipótese de ocultação de sujeito passivo, do comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros” Decreto- Lei n.º 1.455/76, art. 23, V, §§ 1.º e 2.º; Lei n.º 4.502/64, art. 72.¹

A fiscalização efetua narrativa no sentido de demonstrar a ocorrência de fraude ou simulação, caracterizadora da interposição fraudulenta real.

Mas, ainda segundo relato fiscal, a contribuinte não teria comprovado a sua condição financeira e a origem dos valores envolvidos no comércio exterior, estando configurada a interposição fraudulenta legalmente presumida; Os livros apresentados estão contabilizados pelos totais, sem observância da legislação própria, não discriminando a movimentação contábil, incorrendo na interposição fraudulenta em relação ao real importador da mercadorias (art. 618, § 5.º, Decreto n.º 4.5453/2002²).

¹ “DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 07 DE ABRIL DE 1976

[...]

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

[...]

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2 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)

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964

[...]

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

devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

²“DECRETO Nº 4.543, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2002

2) Infração 2: “Mercadoria estrangeira, se qualquer documento necessário ao embarque ou desembarço foi falsificado ou adulterado” Decreto-Lei n.º 37/66, art. 105, VI.

Conforme afirmado pelo o autuante, as operações de importação são simuladas pois omitem os reais vendedores (exportadores) e os documentos utilizados são material ou ideologicamente falsos, já que declaram que a exportadora era a empresa B.Brothers e com valores inferiores ao realmente praticados. A infração descrita motiva a aplicação da pena de perdimento.

Na Decisão de 1ª Instância, a DRJ/FNS afasta a ocorrência da interposição fraudulenta real, em concordância com os argumentos da impugnação da contribuinte, por haver entendido que a fiscalização utilizou-se de conclusões de outros processos, sem acostar aos autos as devidas provas da interposição fraudulenta dos reais exportadores.

Fundamenta, ainda, que os dados levantados pela fiscalização quanto à identidade dos sócios da autuada com a empresa exportadora americana B.Brothers e com a consolidadora, também americana, Flier Internacional Cargo, poderiam conduzir à conclusão que havia vinculação entre as empresas o que levaria a investigação da valoração aduaneira das mercadorias importadas para constatação da ocorrência de subfaturamento.

Também acrescenta que, ainda que tinha sido afirmado pela fiscalização que ocorreu a prática de subfaturamento, não foi feita qualquer demonstração de valores para que se confirmassem as suspeitas. E com referência ao tema, existe normativa estabelecida no Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do GATT Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), aprovado pelo Decreto nº 1.355/94. Concluindo que não há como se acatar quaisquer argumentos fundamentados na possível vinculação existente entre as empresas importadora e exportadora pela falta dos procedimentos previstos em tal legislação.

Mas, manteve a autuação com base na ocorrência da infração decorrente da interposição fraudulenta presumida, tendo em vista que a contribuinte não teria logrado êxito em comprovar a sua situação financeira, pela não comprovação da origem dos recursos, o que, por si só, caracteriza infração tipificada em legislação específica do comércio exterior.

Considerando suficiente a digressão dos fatos acima efetuada, passa-se à análise dos argumentos recursais.

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

XXII - 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.

§ 5º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

DECRETO Nº 6.756, DE 05 DE FEVEREIRO DE 2009.

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

XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. § 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

DO RECURSO DE OFÍCIO

Tendo em vista que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 13/12/2010, a Autoridade Julgadora de 1ª Instância Administrativa considerou que foram alcançados pela decadência os lançamentos das penalidades (Multa prevista no art. 23, § 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com redação dada pela Lei n.º 10.637/2002³) atinente às DI's registradas anteriormente à data de 13/12/2005, considerando que a infração em tela ocorre na data de registro de cada DI.

Passa-se, então, à análise da questão preliminar de Mérito

A pena de perdimento de bens está prevista na Constituição federal de 1988 como medida sancionatória autônoma tendo por garantia o art. 5º, inciso XLVI, alínea “b”, sendo aplicada em qualquer instância: penal, civil ou administrativa:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação ou restrição da liberdade;*
- b) perda de bens;*
- c) multa;*
- d) prestação social alternativa;*
- e) suspensão ou interdição de direitos;” (grifei)*

Trata-se o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, de norma especial que cuidou inteiramente de matéria aduaneira e que abrange temas de caráter administrativo e tributário.

Assim, sendo o Auto de Infração objeto do presente processo decorrente de conversão em multa de pena de perdimento, oriunda de infração à fiscalização aduaneira, deve ser aplicado o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

³ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
(...)

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

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

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

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

A pena de perdimento prevista na legislação aduaneira constitui-se em ação punitiva da administração Pública Federal, no uso do seu poder de polícia, face à um ato ilícito previsto na respectiva legislação. Tal pena de perdimento não tem natureza tributária.

O parágrafo 4º do art. 27 do Decreto-lei nº 1.455/76 institui instância única e com rito próprio para o julgamento de lides da área de mercadorias estrangeiras apreendidas.

Porém, a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 73⁴, exigiu que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento ocorra mediante lançamento de ofício e que seja processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União, qual seja, o Decreto nº 70.235/72. Não obstante, tal fato não desvirtua a igual natureza administrativa e punitiva que possui a multa substitutiva da pena de perdimento equivalente ao valor aduaneiro, em face do consumo ou não localização das mercadorias.

Desta forma, tendo em vista que a pena de perdimento de mercadorias convertida em multa configura pena de natureza administrativa, o prazo a ser obedecido é o de cinco anos a contar da data da infração, nos termos do art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966, reproduzido no art. 753 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), que assim dispõe:

Decreto-lei nº 37/66:

“Art.138 O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.” (grifei).

Regulamento Aduaneiro:

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

Resta, assim, verificar quando se dá a infração no caso específico.

⁴ Lei nº 10.833/2003

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.

Do momento da ocorrência da infração para fins de aplicação da pena de perdimento por dano ao erário ou de sua conversão em multa

No caso da legislação aduaneira são diversas as infrações que conduzem à aplicação da pena de perdimento.

O art. 618 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro de 2002, com a redação dada pelo o Decreto nº 4.765, de 24.6.2003 (que tem como base legal o Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59), vigente à época dos registros das DI, elenca 22 (vinte e duas) infrações definidas como dano ao Erário que cominam com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias no comércio exterior, além das hipóteses previstas nos artigos. 619 a 625 do RA/2002.

Assim, a verificação do momento em que se deu a infração, para fins de início de contagem de prazo, deve ser efetuada em cada caso concreto, pois tal momento estará vinculado ao tipo de infração cometida.

Existem infrações cuja ocorrência se dá em momento certo. Outras, em que a infração se dá de forma continuada.

É claro que para o caso da mercadoria importada, internada no território nacional por meio da prática dos crimes de contrabando e descaminho (CP, art.334), a infração persiste enquanto esta mercadoria encontrar-se irregularmente no território nacional. Esta é uma infração continuada, cujo termo de início para o prazo da ação punitiva da administração da pena de perdimento dá-se no momento em que cessa a infração.

Mas, este não é o caso dos autos. A infração denunciada na formalização da exigência da multa substitutiva da pena de perdimento, como relatado, refere-se à interposição fraudulenta de terceiros, presumida em face da falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, consoante o § 2º ao art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002. Esta infração ocorre na data de registro da DI, ocasião em que o importador fornece as informações pertinentes.

A fiscalização apresentou a relação das importações realizadas pela contribuinte no ano de 2005, cuja primeira ocorreu em 11/01/2005 e a última em 27/12/2005, conforme relação por número de DI, data do registro, data de desembaraço, e outros dados, constante na folha de continuação do Auto de Infração, de e-fls 4 a 7. Cada uma dessas datas constitui o dia *a quo* para a contagem do prazo previsto no art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

Assim, tendo em vista que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 13/12/2010, estão alcançadas pela decadência o lançamento das penalidades (Multa prevista no art. 23, § 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com redação dada pela Lei n.º 10.637/2002⁵)

⁵ 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.

atinente às DI's registradas anteriormente à data de 13/12/2005, considerando que o fato gerador da infração em tela a ocorre na data de registro de cada DI.

Portanto, no que pertine ao direito de impor a penalidade substitutiva da pena de perdimento, estando a decisão recorrida de ofício, fundamentada no art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966, reproduzido no art. 753 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009) acima transcrito, não há o que ser alterado no Acórdão recorrido pela autoridade *a quo*.

Da análise dos demais aspectos afastados pelo o Acordo Recorrido de ofício

Não obstante o recurso de ofício tenha sido interposto pelo fato exclusivo da preliminar de decadência, que exonerou parte do crédito lançado em valor superior ao limite de alçada, constata-se, que a autoridade julgadora *a quo*, no mérito, manteve o lançamento unicamente por meio da presunção legal, sob o argumento de falta de comprovação da origem dos recursos, haja vista que rejeitou outros argumentos da autoridade lançadora, afastando a hipótese da interposição fraudulenta comprovada.

O Recurso de Ofício, então, devolve a este colegiado, em segunda instância, a revisão desses aspectos, o que se faz a seguir:

1) Da alegada utilização de conclusões de outros processos, sem a devida anexação das provas

Sobre esta questão, a contribuinte em sua a impugnação alegou que a fiscalização teria citado fatos apurados em outros processos sem trazer, contudo, os documentos que embasassem tais conclusões e, ainda, que estes processos foram utilizados para a presente autuação sem que tivesse havido a efetiva conclusão nos mesmos.

Ressalte-se que dos processos decorrentes desse procedimento fiscal, lavrados contra a contribuinte, ora recorrente, quatro deles foram distribuídos para essa relatora e em todos eles, pode-se constatar que a contribuinte efetua essa mesma alegação, com o claro propósito de afastar a acusação de ocorrência de interposição fraudulenta real.

E, neste ponto, a Autoridade julgadora *a quo* concordou com a autuada afirmando que *“não basta que se traga de outro processo administrativo a conclusão. É imprescindível que seja demonstrado no presente processo os elementos que levaram àquela conclusão”*.

Entretanto, conforme consta dos autos, consoante acima relatado e como registrado na digressão dos fatos acima efetuada no início desse voto, o Auditor Fiscal não se utilizou de conclusões de outros procedimentos fiscais, haja vista que, na verdade, tratou-se de um único procedimento fiscal, iniciado por meio de diligência, em face da solicitação de revisão do limites no RADAR, transformada em procedimento de fiscalização especial, nos termos da IN SRF nº 228/2002, em decorrência da falta de atendimento das intimações e das irregularidades detectadas, procedimento este que ensejou lavratura de diversos autos de Infração, em processos administrativos fiscais distintos.

§ 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.

DocId:32012200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/05/2015 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 29/0

5/2015 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO

JACO, Assinado digitalmente em 26/05/2015 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na Descrição dos fatos do Auto de Infração, o Auditor relata a evolução da ação fiscal, destacando o que teria sido objeto de cada um dos processos encerrados, sempre enfatizando a continuidade do procedimento fiscal, na tentativa de demonstrar a ocorrência de uma ação continuada por parte da contribuinte desde o ano de 1998, consoante trecho que se extrai daquela peça:

*“Para demonstrar os procedimentos adotados pela **UM INSTRUMENTOS**, que estão sendo continuados desde 1998, destacamos alguns processos onde fica evidente que a utilização das faturas emitidas pela **B.BROTHERS**, tem o objetivo de permitir a ocultação do real importador e ainda promover o subfaturamento de mercadorias (esses processos, que parecem ser pinçados, demonstram de forma clara que os documentos, que registram os reais negócios, foram destruídos ou muito bem escondidos)”*.

E, assim, ressalta algumas das irregularidades apuradas no procedimento fiscal, das quais aqui se destacam as referentes à DI 00/1160871-9 e às DI 06/0832030-1, DI 06/1313909-1 e DI 06/1367805-7, sobre as quais o autuante, contrariando a alegação da falta de provas, traz a esses autos a comprovação do seu relato (respectivamente, e-fls 664/674; 733/746; 747/792; 793/830), segundo o qual:

*“a. **DI 00/1160871-9** - (acoberta importação de bonecos de pelúcia, que nada tem a ver com o seguimento de instrumentos musicais, área de atuação da empresa comandada pelo Sr. MARCELO), registrada em 30/11/2000 (fls. 661 a 671), no período em que o Sr. **MARCELO HADDAD** oficialmente estava à frente da **B. BROTHERS**. Nesse **BILL OF LADING (B/L - Conhecimento Internacional de Carga por via Marítima) KWEC2400063**, fica evidente que a carga foi importada pela empresa **SHOW POIN COMERCIAL LTDA** (essa empresa que constou em "**Marks and numbers**", também é comandada pelo Sr. MARCELO), por conta e ordem da empresa **HARD ROCK CAFÉ** (constou em "**Notify Party**"). Nesse processo a **HARD ROCK GAFE** constou em **NOTIFY**, indicando de forma muito clara que essa empresa foi quem comprou as mercadorias no exterior, e por esse motivo consta como principal interessada, aquela que deve ser notificada em primeiro lugar no momento da chegada desses bens.*

*b. **Contrato de Câmbio 05/003833** (fls. 668 a 671), que completa opagamento da DI 00/1160871-9 (com relato no item a.), que foi registrado somente em 28/07/2005, e que ainda completa opagamento de DI em 1999, indicando claramente que inexistequaquer preocupação quanto ao cumprimento do prazo de pagamento dos processos, pois a **B.BROTHERS** e **UM INSTRUMENTOS** prestam conta a um único senhor.*

*d. **DI 06/0832030-1** (este processo esta sendo tratado em outro PAF) ,cujas mercadorias foram importadas da **ALL DIGITAL WAREHOUSE**, em cujo processo constou, em cópia da segunda versão da Fatura internacional (em tese encaminhada ao banco para efeito de contratação de câmbio), indicação para que o pagamento seja feito para a **B. BROTHERS** (fls. 730 a 743),*

e. DI 06/1313909-1 (este processo esta sendo tratado em outro PAF), onde a B.BROTHERS foi declarada como exportadora, a verdadeira fatura internacional e BL (que foram encontradas junto com os documentos apresentados pela empresa), indicam que as mercadorias foram importadas da empresa DALI A/S da DINAMARCA (fls. 758 a 763). Essas mercadorias que foram declaradas, nos termos da Fatura internacional da B.BROTHERS, no valor de US\$ 13.176,06, foram compradas no exterior, pela UM INSTRUMENTOS, das empresa DALI A/S, por EUR 21.789, 40. Nesse processo, que foi objeto de análise de valor, esse contribuinte ratificou todas as informações falsas prestadas no registro da LI e da DI, apresentou lista de preço e prestou declarações FALSAS para conseguir a liberação das mercadorias (fls. 744 a 789).

f. DI 06/1367805-7 (este processo esta sendo tratado em outro PAF), onde a UM INSTRUMENTOS constou como importadora por conta e risco próprio. Nesse processo foi encontrado documento que registra um dos reais interessados nas importações da UM INSTRUMENTOS, a TRUSTY NMTEBOOK COM DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS LTDA (fl. 790 a 827).”

Aqui convém efetuar a ressalva, tal como feito pelo Auditor Fiscal, de que a interposição fraudulenta no comércio exterior é de difícil comprovação. De fato, em situações de sonegação, fraude e conluio, e, particularmente, em casos como o presente – no qual se examina se houve, ou não, interposição de pessoas -, os envolvidos tendo a intenção de mascarar, especialmente perante os órgãos estatais de fiscalização, a realidade dos fatos, procuram formas de obter êxito nas suas intenções.

Neste arcabouço, é indiscutível a dificuldade de obtenção de provas diretas e pontuais das circunstâncias efetivamente sucedidas. Por isso, procura-se, tal como se dá em um jogo de quebra-cabeça - em que cada uma de suas peças, sozinha, não desvenda a imagem resultante da correta união destas peças –, levantar os diversos indícios, haja vista que a análise isolada de determinado fato, em geral, não permite visualizar, com suficiente clareza, a realidade que é nitidamente revelada pela adequada concatenação destes indícios.

Por isto, nas comentadas situações não se pode deixar de conferir força probante ao conjunto de indícios que, entrelaçados, desnudam os fatos aparentes e revelam os ocultados. Não fosse assim, estar-se-ia convalidando, na sonegação, na fraude e no conluio, a reprovável conduta dirigida à ocultação da realidade, e, por consequência, instaurar-se-ia surreal situação em que determinados contribuintes, valendo-se destes artifícios, acabariam se livrando, por ausência de provas diretas dos fatos, da devida imposição tributária, enquanto os demais, que não se utilizam destas manobras, estariam submetidos à tributação!!!

No presente caso, não se pode deixar de reconhecer que as ações adotadas pela contribuinte, tais quais: espalhar a documentação contábil e fiscal em diversos estabelecimentos, inclusive de outros contribuintes; arquivar de forma precária e sem qualquer organização os documentos da empresa; escriturar os livros em desacordo com a legislação ou princípios contábeis, registrados com valores totais e sem indicação da existência de livro auxiliar (para decompor os lançamentos registrados em total), apresentar as DIPJ's sem o respaldo de registros dos valores declarados, e ainda responder dissimuladamente às intimações, no mínimo, dificultam a ação da fiscalização e a apuração dos fatos ocorridos.

Em face disso, constata-se que o Auditor Fiscal atuante agiu prudentemente ao relatar a evolução do procedimento fiscal, trazendo as provas detectadas, no sentido de demonstrar, repita-se, o procedimento continuado da contribuinte.

2) Da vinculação entre as empresas exportadora (B Brothers), consolidadora de cargas (Flier Internacional Cargo) e importadora (Um Instrumentos)

Consta na Descrição dos Fatos do Auto de Infração a clara descrição e a devida comprovação da existência de vinculação entre as empresas exportadora (B Brothers), consolidadora de cargas (Flier Internacional Cargo) e importadora (Um Instrumentos), nos termos definidos no Artigo VII do GATT (AVA) (Decreto 1.355/94):

“Artigo 15 (...)

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:

- (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;*
- (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;*
- (c) forem empregador e empregado;*
- (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;*
- (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;*
- (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou*
- (g) juntos, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;*
- (h) forem membros da mesma família.*

5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo.”

Conforme consta na folha de continuação do Auto de Infração de e-fl 11, devidamente comprovado nos autos, ‘a **B. BROTERS CORP.** foi constituída em abril de 2001, pelo próprio Sr. **MARCELO HADDAD**, e, posteriormente, em **07/05/2002**, sua esposa, Sra. **SANDRA MARIA MORA LUCIANO**, figurou como diretora da empresa, constando até **18/04/2003**. Em **22/05/2006**, o Sr. **MARCELO HADDAD** foi substituído pelo Sr. **CARLOS LEONARDO BARROS** (fls. 597 a 620); em site de pesquisa livre na INTERNET constou que o Sr. **MARCELO** continua como diretor da empresa e seguramente exercendo o controle do Grupo (fls. 619 e 620). A empresa **FLIER INTERNATIONAL CARGO, INC**, estabelecida

no mesmo endereço da **B BROTHERS**, foi adquirida pelo Sr. **MARCELO HADDAD** em agosto de 2005 (fls. 621 a 636) e foi, da mesma forma e no mesmo período que a **B. BROTHERS**, transferida para o Sr. **CARLOS LEONARDO BARROS**.' (As referências às folhas são do processo na sua forma original. Posteriormente, o processo foi digitalizado. As mencionadas folhas 597/636 equivalem às e-fls 600/639).

A decisão a quo, afastou a questão da vinculação nos seguintes termos:

“Não há como se acatar quaisquer argumentos fundamentados na possível vinculação existente entre as empresas importadora e exportadora porque não foi realizado os procedimentos de valoração aduaneira previstos no Artigo VII do GATT (AVA) (Decreto 1.355/94).”

Também, ressalta que embora tenha sido afirmado pela fiscalização que ocorreu a prática de subfaturamento, não foi feita qualquer demonstração de valores para que se confirmassem as suspeitas.

Constata-se, contudo, ter havido um equívoco. Como demonstrado acima, o presente lançamento refere-se ao ano calendário de 2005 e decorre de um procedimento de fiscalização único, do qual decorreram, também, outros lançamentos. A descrição dos fatos constantes no Auto de Infração faz um relatório extenso, identificando todo o procedimento fiscal desenvolvido e fazendo referência às irregularidades encontradas.

No que pertine à questão de subfaturamento, o autuante faz referência aos procedimentos adotados com relação à DI 08/1741365-5, afirmando terem sido praticadas diversas irregularidades, descritas no PAF 12466.001041/2010-13, onde se destaca a manipulação de preços e ocultação do real exportador.

Não consta nenhuma referência de subfaturamento para as DI registradas em 2005. Exatamente, por isso, consoante se verifica da confrontação da relação constante nas folhas de continuação do Auto de Infração (e-fls 4 a 7) com as cópias dos documentos atinentes às respectivas DI relacionadas, os valores aduaneiros considerados na presente autuação foram os valores das transações registrados nas DI do ano de 2005, não havendo aqui, a necessidade de se adotar os procedimentos de valoração aduaneira previstos no Artigo VII do GATT (AVA) (Decreto 1.355/94).

Inclusive, a própria norma sobre a valoração aduaneira, prevista no Acordo, estipula que *“o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço.”*

No caso específico, a informação sobre a vinculação faz-se importante diante do contexto de todo o procedimento fiscal, não podendo ser afastada, principalmente levando-se em conta que a contribuinte buscou ocultar essa vinculação, posto que, ao ser intimada para aclarar diversos pontos (e-fls 75 e 76) relacionados ao seu envolvimento com o exportador, atendeu de forma dissimulada (e-fls. 111 a 117), procurando fazer crer, que o seu relacionamento com esse exportador teria acontecido por puro acaso, em uma feira de produtos, tentando desvincular a ligação entre as empresas importadora, exportadora e consolidadora de cargas, atribuindo a terceiro a responsabilidade pela operação comercial no exterior, fato este alertado pelo o autuante.

3) Da Ocultação do real exportador.

Nesta questão, entendeu a Autoridade Julgadora de 1ª Instância Administrativa que “*A ocultação do real exportador, portanto, não ficou comprovada nos autos, afastando-se também, por conseguinte, a tese quanto à falsificação de documentos na exportação por supostamente estarem declarando, simuladamente, a empresa B.Brothers como exportadora.*”

Esta conclusão a que chegou a autoridade *a quo* decorre primeiro da conclusão a que teria chegado sobre a utilização de conclusões de outros processos, consoante acima mencionado e, segundo, da ausência de análise das DI's n.ºs 05/0040549-7, 05/0178005-4, 05/0233577-1, 05/0328743-6, 05/07307970 e 05/09652586, ausência essa justificada por aquela autoridade em face de seu entendimento de que tais DI's haviam sido alcançadas pela decadência, não havendo, segundo argumentado, razão para análise.

Porém, independentemente da questão preliminar de mérito da decadência, consoante acima conduzido, entendo ser necessário analisá-las.

E, consoante se constata, encontra-se devidamente comprovado nos autos a ocorrência da interposição real de terceiros, consoante bem destacado pelo o autuante, cujo trecho se extrai da descrição dos fatos de e-fl 16 a 18:

*“c. DI's 05/0040549-7, 05/0178005-4, 05/0233577-1 e 05/0328743-6 (acobertam a importação de Disco de Rebolo Diamantado para corte de pedras, que nada tem a ver com o seguimento de instrumentos musicais, área de atuação da empresas comandadas pelo Sr. MARCELO), registradas em 12/01/2005, 21/02/2005, 07/03/2005 e 31/03/2005 (fls. 672 a 729), cujas mercadorias foram compradas no exterior pela empresa **NATIONAL DIAMOND DO BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA** - CNPJ 04.637.189/0001-8 9, como pode ser constatado nas cópias das faturas (fls. 684 e 685), packing lists efetivamente emitidos pelo real exportador (fls. 686 a 688), e as instruções para preparação do BL (fl. 689). Reforça sobremaneira esse entendimento, o fato de que a **B.BROTHERS**, que constou como exportadora e quem forneceu a Fatura Internacional para acobertar as mercadorias, não ter sido registrada em qualquer momento. Destacamos ainda as notas fiscais de venda que tem a **NATIONAL DIAMOND** como beneficiária (fls. 690 a 692, 701, 711 e 712), o BL MIARDJ0508003 que registra "**container 04 - National**" (fl. 719) e o contrato de cambio 05/015635 que acoberta o valor das quatro DI's, apesar do fato de que as condições de pagamento não foram especificadas em qualquer Fatura Internacional encontrada.*

(...)

*g. DI 05/0730797-0, que registra como exportadora a empresa EQUIPESON S.A (WORK) da ESPANHA, onde a **UM INSTRUMENTOS** efetuou contratação do cambio em nome da **B.BROTHERS**, deixando claro que o efetivo pagamento das mercadorias foi feito diretamente no exterior, no valor real (fls. 2076 a 2103).*

h.DI 05/0965258-6, que registra como exportadora a empresa METROCOMM EXPORT & IMPORT dos EUA, onde a UM INSTRUMENTOS também efetuou contratação do cambio em nome da B.BROTHERS, deixando claro que o efetivo pagamento das mercadorias foi feito diretamente no exterior, no valor real (fls. 2608 a 2618)."

O Autuante igualmente descreve (e-fl.17) e comprova nos autos a ocultação do real exportador em relação às DI 06/0832030-1, DI 06/1313909-1 (e-fls 733/746; 747/792).

Diante das comprovações acima mencionadas, conclui-se pela ocorrência de interposição fraudulenta real, devendo o acórdão recorrido ser reformulado quanto a esta questão.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DAS PRELIMINARES

PRELIMINAR DE NULIDADE.

A contribuinte, em seu recurso, reafirma que as afirmações constantes do Auto de Infração são compilações de "conclusões" alcançadas em outros procedimentos fiscais, inexistindo a descrição de fatos específicos para cada uma das DIs objeto do auto de infração, ou seja, sem fazer qualquer descrição específica de cada infração e quem seriam as reais exportadoras, bem como as empresas cujas mercadorias seriam destinadas.

Alega que tais circunstâncias deveriam fulminar o Auto de Infração, haja vista o vício insanável de nulidade por afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. E acusa que o AFRFB não analisou os documentos efetivamente apresentados pela Impugnante para comprovar a origem de seus recursos (a exemplo de todas as notas fiscais de saída, livro diário, livro caixa etc), limitando-se a sustentar que os livros fiscais seriam imprestáveis. O agente fiscal teria partido da premissa de que todas as importações de 2005 não teriam origem, porque os livros fiscais apresentariam falhas, eis que escriturados "**(...) com valores totais, sem qualquer valor individualizado, imprestável para qualquer verificação contábil**".

Destaca que o Acórdão recorrido reconheceu a existência de vícios no Auto de Infração, acolhendo a tese declinada na Impugnação ofertada, mas deixou de aplicar o respectivo efeito jurídico, **declaração de nulidade do lançamento**, o que, na sua visão, viola frontalmente o § 3º, do artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Pede, então o reconhecimento do cerceamento do direito de defesa tanto no momento da lavratura do Auto de Infração quanto no julgamento pela 1ª instância administrativa.

Sem razão a recorrente.

De antemão, há de se ressaltar, conforme relatado na digressão inicialmente efetuada e conforme conclusão já efetuada quando da análise acima do Recurso de Ofício, que o Auditor Fiscal relatou e comprovou a real interposição de terceiros e a interposição de terceiro presumida apuradas em um único procedimento fiscal, iniciado por meio de diligência, em face da solicitação de revisão do limites no RADAR, transformada em procedimento de fiscalização especial, nos termos da IN SRF nº 228/2002, o que, no entendimento desta **relatora, enseja a reformulação da decisão proferida pela Autoridade julgadora de 1ª Instância**

administrativa, a qual afastou a ocorrência da interposição fraudulenta real, por ter entendido, repita-se, que relativamente à esta infração, a fiscalização havia se utilizado apenas de conclusões de outros procedimentos fiscais, sem ter carreado aos autos as provas dessas conclusões.

Constata-se igualmente ser equivocada a alegação da recorrente de que a utilização da prova dita por ela como emprestada está diretamente relacionada ao único fundamento que manteve o Auto de Infração: suposta não comprovação de origem dos recursos.

Não obstante tenha essa relatora, quando da análise do recurso de ofício, concluído pela reformulação daquela decisão para reconhecer a existência da real interposição de terceiros, com base no relato e provas acostados aos autos no procedimento fiscal, cabe esclarecer que a autoridade de julgamento de 1ª instância, mesmo concordando com a impugnant de que o fiscal teria se valido de conclusões de outros procedimentos sem o devido acostamento das provas, não teria como declarar a nulidade do lançamento, pelo o fato de ter acatado a ocorrência da interposição de terceiros em face da presunção legal, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos suficientes para dar cobertura às importações, fato este, também descrito pelo o autuante, cujo mérito se verá adiante.

Assim ressaltou a autoridade *a quo*, “*A impugnant alega que a fiscalização não descreveu os fatos específicos para cada uma das operações de importação. Todavia foi justamente a constatação da impossibilidade de verificação dos lançamentos contábeis devidos por conta das importações que levaram à conclusão da não comprovação da origem dos recursos empregados nestas operações.*”

Portanto, há que se rechaçar, preliminarmente, a nulidade suscitada, com base na argumentação de que a autuação não teria detalhado a descrição dos fatos atinentes à cada DI específica, tendo-se valido, segundo seu entendimento, apenas de conclusões de outros procedimentos, e por não ter a DRJ declarado a nulidade da autuação, embora tenha acordado com os seus argumentos de impugnação.

Da análise dos autos, vê-se que o Auditor fiscal descreveu claramente a evolução da ação fiscal, detectando os fatos, por ele dito continuado, e a imputação, tendo trazido as provas em relação ao que alega, manifestando-se sobre os mesmos, ao contrário do alegado, como por exemplo, os livros contábeis (diários) com escrituração pelos valores totais, apresentados no curso da fiscalização, os Termos de Diligência e Retenção de Documentos e Intimação e respectivas respostas, Extratos BANESTES jan a novembro 2005, onde constam crédito FUNDAP, (fl 352 a 363), Extratos CEF jan a dez 2005 (fl 364 a 378); Extratos do BANCO DO BRASIL, onde constam pagamento títulos, transferências, jan a dez 2005 (fl 379 a 455), Contrato de Constituição da Sociedade Um Instrumentos e Alterações Contratuais (e-fls 472 a 488), Articles of amendment of Article Of Incorporation Of B. Brothers, Corp.. doc. Em vercáculo inglês, de 24 nov 2008. Altera nome do diretor para Carlos Barros (FL 620), For Profit Corporation Annual Report 2009, doc. Em vercáculo inglês, em 28 abr 2009, indica como diretor Carlos Barros (FL 621); dados cadastrais B. BROTHERS site (FLS 622 e 623), Document FILE - FLIER INTERNACIONAL CARG, INC.(FL 624 a 639): 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2002, 2003, 2004, 2005 (ATÉ 2005, aparece como RESPONSÁVEL o marcello Haddad), 2006 (a partir 2006, aparece como RESPONSÁVEL o Carlos L Barros), 2007 (fl 637, quem assina é Marcelo Haddad), 2008, 2009, etc.

Por outro lado, os fatos descritos permitiram a plena defesa da contribuinte, inexistindo, portanto, o alegado cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

Se a prova se mostrasse, de fato, insuficiente (como argúi a contribuinte), não se caminharia no terreno da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação, a qual, no entanto, restou mantida pela decisão de 1ª instância, exatamente em razão do entendimento daquela autoridade quanto à manutenção da interposição fraudulenta presumida, em decorrência da falta de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos para fazer face ao comércio exterior, nos termos exigidos pela legislação pertinente, cujo mérito será analisado mais à frente. Tal fato, de forma alguma, afronta ao disposto no artigo 59, §3º, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, Posto que, restando comprovado, conforme entendeu a autoridade *a quo*, a ocorrência da infração presumida apontada, impõe-se a manutenção do lançamento, ora contestado.

NULIDADE ARGÜIDA EM FACE DE ALEGADA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA E INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA (III.3)

A contribuinte, insiste na preliminar de nulidade, aduzindo, agora, a falta de concessão de prazo para a devida escrituração de seus livros contábeis e fiscais - concordando que os livros originais foram escriturados pelo o seu contador de forma inadequada -, e pela negativa, por parte da autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, de que o feito fosse convertido em diligência para análise dos vastos documentos que afirma terem sido apresentados junto à peça impugnatória, assim como seus novos livros escriturados que teriam sido refeitos e estariam com o novo contador à disposição da fiscalização, com abertura em contraditório.

Com o material comprobatório acostado na Impugnação, afirma que estaria comprovando que a origem dos recursos utilizados nos processos de importação decorre da venda de mercadorias, conforme Notas Fiscais de saída .

Acerca das alegações aduzidas neste item, tem-se a esclarecer que:

- 1) da concessão prazo para regularização e apresentação dos livros contábeis e fiscais –

Consta dos autos, às fls. 152 a 156, a resposta da contribuinte, de 5 de Janeiro de 2010, ao TERMO de DILIGÊNCIA E RETENÇÃO DE DOCUMENTOS E INTIMAÇÃO 2009-00965-001 (MPF DILIGÊNCIA), de 02 de Dezembro de 2009, em cujo documento está registrado Despacho Manuscrito, acusando o recebimento dos documentos ali listados e determinando prazo de 15 dias para a entrega dos livros contábeis, sem os quais, ficaria impedido o início dos trabalhos fiscais.

Da mesma forma, encontra-se às fls. 142 e 143, o TERMO INÍCIO FISCALIZAÇÃO E INTIMAÇÃO 2010- 00044-006, de 29 de Janeiro de 2010, MPF 0727600-2010- 00044-006, por meio do qual o Auditor comunica a Inclusão da requerente em procedimento especial fiscalização e a intima a apresentar, no prazo de 20 dias, livros Diário, Razão, informações e documentos referentes aos AC 2005 a 2009.

À fl. 151 a contribuinte apresenta REQUERIMENTO DE 22 FEVEREIRO 2010, onde solicita prorrogação de prazo, por mais 30 dias, para o atendimento ao Termo Início Fiscalização e Intimação 2010- 00044-006, de 29 de Janeiro de 2010. Visualiza-se Despacho de Autorização do prazo solicitado, no próprio documento, datado de 23/02/2010.

Novamente, ao responder , em 07 de abril de 2010, ao Termo Diligência e Retenção de Documentos e Intimação 2009-00965-001 (MPF diligência), de 02 de Dezembro de 2009 – e ao Termo Início Fiscalização e Intimação 2010- 00044-006, de 29 de Janeiro de 2010, MPF 0727600-2010- 00044-006, onde relaciona entrega de alguns volumes de Livros Caixas e Diários dos anos de 1997 a 2004, Livro Razão do ano 1997 e Livros Registros Entrada 2002 e Saídas 2001 e 2005, Livro Apuração ICMS 2005 e Pastas de documentos numeradas para identificação, bem como mensagem eletrônica do Marcello Haddad a respeito dos fatos entre a UMCOMEX, DIRECT e HR, reproduzida a termo, a contribuinte. **Requer o prazo de 30 dias a contar da data daquele documento para regularizar todos os registros contábeis e obrigações acessórias, na forma da lei.**

E na resposta dada em 14/04/2010 (fls. 168 a 170) aos Termos Diligência e Retenção de Documentos e Intimação 2009-00965-001 (MPF DILIGÊNCIA), de 02 de Dezembro de 2009 – E Termo Início Fiscalização e Intimação 2010- 00044-006, de 29 de Janeiro de 2010, Apresentação Complementar de Documentos e Requerimento, a contribuinte apresenta pastas de Notas Fiscais de 2005 e Jan 2006, Alguns volumes de Livro Registro de Entradas 2006, 2007, 2008, 2009,; Livro Registro Saídas 2006, 2007, Livro Registro de Apuração ICMS 2005, 2006, Livro Razão 2005 a 2009, Livro Inventário 2007, 2008, 2009. E, também, e **explica os motivos sobre a dificuldade de se vincular as Notas Fiscais de saída aos processos de importação.**

Portanto, restou demonstrado que, diversamente do alegado, foi concedida à contribuinte o prazo de prorrogação por ela solicitado. E, a mesma elaborou e apresentou, ainda no decorrer da fiscalização, os livros que foram imediatamente acima relacionados.

Inexiste, portanto, motivação daí decorrente para declarar a nulidade do lançamento.

2) da negativa da diligência

Sabe-se que os casos de nulidade no Processo Administrativo Fiscal estão estatuídos nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, verbis:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como se vê, de acordo com o art. 59, I, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando for lavrado por pessoa incompetente, o que não foi o caso dessa autuação. Eventual nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, somente pode ser declarada quando o

cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se estes lhes houver dado causa, a teor do art. 60, também reproduzido.

Acerca de realização de diligência, assim reza os artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72:

Decreto n.º 70.235/1972, alterado pela Lei n.º 8.748/1993:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Com base nesses dispositivos legais, a autoridade “a quo” indeferiu o pedido de diligência, tendo assim se pronunciado:

“Quanto ao derradeiro pedido de diligência feito pela interessada cumpre esclarecer que as análises solicitadas pela mesma não são necessárias para o deslinde da questão tendo em vista que a documentação juntada aos autos pela fiscalização demonstram a impossibilidade de comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior e a autuada, em sua impugnação acompanhada dos correspondentes documentos, não conseguiu comprovar o contrário. Também há que se considerar que nesta etapa processual não se admite mais o refazimento da escrituração contábil da interessada com o fito de se eximir da imputação da penalidade, aplicada fundamentalmente pela não comprovação da origem dos recursos empregados na operações de importação face a inconfiável e imprecisa contabilidade apresentada”.

Desta forma, tendo em vista que a autoridade julgadora entendeu ser prescindível a produção de novas provas, para formar sua convicção, fundamentando sua decisão em perfeita harmonia com o que dispõe o art. 28 do Decreto n.º 70.235/72⁶, não merece prosperar a alegação da recorrente de que houve cerceamento do seu direito de defesa, sendo assim, descabida a decretação de nulidade requerida.

Por outro lado, demonstra-se com a transcrição do trecho do voto condutor do Acórdão recorrido ser equivocado o entendimento de que aquele teria desconsiderado os documentos apresentados na Impugnação, baseando-se exclusivamente nos fatos supostamente apurados pelo AFRFB, pois entendeu que não caberia à instância julgadora proceder à análise dos documentos visando a verificar a origem dos recursos.

⁶ Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

“E apesar de alegar que refez seus livros contábeis tendo apresentado-os em abril de 2010, ainda assim, os mesmos continuaram a não refletir as operações de comércio exterior, como se verifica às fls. 208/351, onde não há qualquer individualização de contas, permanecendo a discrepância com os valores informados nas DIPJ's.

A impugnante quando se refere à entrega dos livros à fiscalização feita em abril de 2010, indica cópias de fls. 4041/4212 (livro diário de 2005) e 4213/4233 (DI's com folhas do livro diário de datas próximas aos registros). No entanto somente os lançamentos aí vistos não justificam a origem dos recursos empregados nas importações porque, como já foi dito, deveria haver a comprovação documental de tais lançamentos e ainda a demonstração nas datas do fechamento dos câmbios.

Significa dizer que não cabe a esta instância julgadora substituir o papel do contribuinte em demonstrar e comprovar tanto os fatos como os lançamentos contábeis deles originados. E não se trata de não aplicar o princípio da verdade material e sim de cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias tendo em vista, inclusive, que o ônus da prova quanto à regularidade contábil pertence ao contribuinte”.

Neste sub item do recurso, a contribuinte ainda alega que a falta de escrituração possui como consequência a caracterização, em tese, de omissão de receita, podendo a autoridade tributária realizar o arbitramento se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. Cita o art. 148 do CTN e colaciona ementa do CARF. Mas, tal argumento não se coaduna com o presente lançamento, posto que aqui está-se a tratar de penalidade caracterizada pela multa substitutiva da pena de perdimento, enquanto o art. 148 do CTN trata de cálculo de tributo que tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos e a jurisprudência e a jurisprudência colacionada refere-se aos casos de arbitramento do lucro para efeitos de lançamentos do imposto de renda e da contribuição social.

Assim, diante do acima exposto, nas questões preliminares de nulidade, voto no sentido de negar provimento, em face da inexistência de ofensa aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa.

NO MÉRITO

Faz-se a análise segundo a ordem de alegações da recorrente.

DA IMPROPRIEDADE DA ALEGAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA

Sob este tópico, a contribuinte alega que a falta de comprovação da origem, disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na operação de comércio exterior conduz à uma presunção relativa de interposição fraudulenta que pode ser afastada por prova em sentido contrário, quando da demonstração da origem dos recursos utilizados na operação.

No caso concreto, afirma que as despesas incorridas nos processos de importação foram arcadas exclusivamente pela Recorrente, sendo esta a responsável jurídica e

financeiramente pelas operações. E, ressalta tratar-se de fato incontroverso, eis que afastada pela d. DRJ a alegação de suposta ocultação da importadora (interposição fraudulenta real).

Ressalta que tanto o AFRFB quanto à autoridade julgadora entenderam que não haveria comprovação da origem dos recursos em virtude do fato de que a escrituração contábil da empresa teria sido realizada de forma inadequada.

Frisa a sua boa fé, já que a própria origem da fiscalização decorreu do requerimento para a revisão de sua estimativa financeira de importação, bem como a sua colaboração com a fiscalização, posto que respondeu aos questionamentos constantes do Termo de Retenção de Documentos e Intimação n.º 2009-00965-001, fornecendo diversos documentos solicitados e, em 07 de abril de 2010 e em 14 de abril de 2010, apresentou novos documentos complementares e alguns livros contábeis, conduta que, ressalva, não se esperaria de uma empresa que pratica interposição fraudulenta.

Ainda ressalva que a não apresentação dos livros fiscais configura descumprimento de obrigação acessória e não a caracterização, por si só, de interposição fraudulenta, conforme decisão do CARF cuja ementa transcreve.

Visando, então, comprovar a origem lícita dos recursos utilizados para pagamento das despesas realizadas nas operações que foram mantidas, a contribuinte traz no recurso voluntário cópia de novos livros Diário e Razão de 2005 (Anexos I e II).

Afirma que os *“livros fiscais corroboram as alegações da Recorrente acerca da origem de seus recursos e refutam a alegação contida no Acórdão recorrido, a qual foi utilizada como fundamento para manutenção do lançamento.”*

Passa a discorrer sobre as despesas incorridas no ato do registro de cada DI, tentando demonstrar que o ingresso de numerário é suficiente para dar cobertura às despesas tributárias decorrentes de cada operação de importação e para pagamento do contrato de câmbio referente à aquisição das mercadorias.

Vê-se, pois, que se trata aqui, de provas trazidas unicamente na fase recursal (livros contábeis reescriturados), as quais diferem daqueles apresentados quando da fiscalização, não tendo sido, portanto, objeto de análise, quer pelo fiscal autuante, quer pela autoridade julgadora de 1ª Instância.

Tratam-se, pois, de provas preclusas, mas referente às alegações postas na sua impugnação, tendo a recorrente afirmado que *“se o feito tivesse sido baixado em diligência (conforme solicitado pela Recorrente) tais fatos teriam sido esclarecidos e juntados ao Auto de Infração os livros reescriturados”*.

QUESTÃO PRELIMINAR

Inicialmente, é de se levantar uma questão preliminar, qual seja, decidir se cabe, ou não, a essa turma, efetuar a análise dessas provas preclusas.

Para embasar meu posicionamento, faço breves comentários acerca de provas, ônus da prova e princípios informadores do Processo Administrativo Fiscal - PAF.

Vejamos:

É sabido que o PAF utiliza-se da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil e da Lei nº 9.784/1999, principalmente, nos casos em que seja omissa a regulação da matéria no Decreto 70.235/72b.

Pois bem, o artigo 333 do CPC, que trata do ônus da prova, estipula:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. [...]”

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita.

Conforme bem destaca o Auditor Fiscal Gilson Wessler Michels, em seus comentários e anotações ao Decreto nº 70.235/72⁷: *“Esta formulação foi trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal (parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972: os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”), quanto ao contribuinte que contesta o lançamento (“Art. 16. A impugnação mencionará : [...] III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.”)”*.

Por sua vez, a Lei nº 9.784/1999 igualmente traz importante regra em matéria probatória em seu artigo 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF traz a seguinte regra, *in verbis*:

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

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

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]”(grifos nossos).

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF traz a seguinte regra, in verbis:

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

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

[...]Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]”(grifos nossos).

No caso específico, tendo em vista que o AFRFB demonstrou que a escrituração contábil e a documentação apresentados não eram hábeis a comprovar a origem ,

disponibilidade e transferência dos recursos utilizados no comércio exterior, caberia, à impugnante, na fase de impugnação, carrear aos autos todas as provas de suas alegações no prazo limitado por lei, inclusive os livros reescriturados, tendo em conta que a impugnação ou manifestação de inconformidade do contribuinte estabelece os limites do litígio, não podendo haver inovação em sede de recurso voluntário e seria naquela fase que deveria carrear aos autos as provas de suas alegações. Ressaltando-se que provar significa contextualizar elementos relevantes e não somente anexar documentos.

Os livros contábeis e fiscais são provas pré constituídas que podem favorecer à contribuinte quando escriturados com base nas regras legais e devidamente respaldados por meios de documentos hábeis e idôneos.

Tem-se a registrar que, no caso, a contribuinte já deveria possuir, em 07/07/2005, quando efetuou a solicitação de revisão de limites no Radar, os livros devidamente registrados e comprovados, em conformidade com a legislação pertinente. Entretanto, não os tinha. E, isto é incontroverso.

O descaso da contribuinte foi tamanho que mesmo tendo decorrido prazo bastante elástico entre o seu pedido de revisão de limites no RADAR (07/07/2005) e o início da ação fiscal com base no MPF nº 0727600-2008-00978-4, emitido em 12 de fevereiro de 2009, de e-fl. 74 (amparou os procedimentos adotados no perdimento das mercadorias acobertadas pela DI 08/1741365-5), a mesma não providenciou a regularização de sua escrita e documentação pertinente. O seu descaso foi constatado ainda quando da emissão do MPF nº 0727600-2009-00965-6, de 30 de novembro de 2009 (deu continuidade ao procedimento fiscal, para revisão da habilitação).

Apenas com a inclusão da contribuinte em procedimentos especiais de fiscalização, nos termos da IN 228/2002 (MPF 0727600-2010-00044-6 - fl. 67, em 29 de janeiro de 2010) é que a contribuinte, parece ter buscado, segundo afirma, a regularização de tal situação.

Não obstante tenha apresentado em 14/04/2010, consoante foi registrado anteriormente, ainda no curso da fiscalização, novos livros contábeis reescriturados, os mesmos ainda foram dados como imprestáveis pelo o agente fiscal, pois segundo relatado, embora impressos, da mesma forma que os anteriores, encontravam-se escriturados pelos valores totais, sem indicação da existência de livro auxiliar, não atendendo à legislação ou princípios contábeis, e, ainda, registram movimentação incompatível com as DIPJ's apresentadas

Convém registrar que o presente lançamento foi lavrado apenas em 03/11/2010, com ciência em 13/12/2010. De modo que, a partir da data da emissão do Termo de Diligência e Retenção de Documentos e Intimação 2009-00965-001 (MPF DILIGÊNCIA), de 02 de Dezembro de 2009 até o lançamento da autuação transcorreu o prazo de um ano, suficiente para que a contribuinte elaborasse novos livros em conformidade com as regras legais, de forma a apresentá-los, senão no curso da fiscalização, pelo menos quando da interposição de sua impugnação. Porém, se os elaborou, não os apresentou no momento oportuno. Apenas alegou a sua existência e solicitou a diligência.

Entretanto, tendo a contribuinte feito os seus livros, conforme alega, antes de apresentação de sua impugnação, deveria os ter acostado aos autos naquela fase, juntamente com os documentos que respaldam os registros ali efetuados, conforme previsto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Isso, no entanto, não se deu.

Por outro lado, a contribuinte cita o art. 65 e parágrafo único da Lei nº 9.784/1999 c/c art. art. 149, VIII, do CTN afirmando que tal dispositivo estabelece o dever dos Agentes Fiscais de promoverem a revisão de ofício das conclusões fiscais, sempre que forem juntadas novas provas acerca de determinado fato.

Lei nº 9.784/1999:

*“Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando **surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes** suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.*

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.”

Como se vê da transcrição do dispositivo, a revisão dar-se-ia quando surgissem fatos novos. O que não é o caso dos autos. Os livros reescriturados não se constituem em fatos novos. Decorrem, na verdade, do descumprimento de suas obrigações acessórias.

É inadmissível, por outro lado, acatar as suas alegações sobre desconhecimento da situação de sua escrituração e guarda de documentos contábeis e fiscais. Primeiro porque, no decurso do procedimento fiscal de diligência, os documentos da “Um Instrumentos” foram encontrados de forma totalmente desorganizados em três estabelecimentos distintos, sendo um deles a sede social de outra empresa do mesmo grupo, onde o fiscal foi atendido pela Srª URANIA ELIAS HADDAD, sócia gerente da empresa “Um Instrumentos”. Portanto, é de se inferir ser de pleno conhecimento da mesma tal situação; Segundo porque, a empresa tem *culpa in elegendo*, responsabilizando-se pelos atos daquele que elegera para efetuar os serviços contábeis e fiscais da empresa.

A juntada de documentos e provas em momento posterior à impugnação é vedada pelos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, salvo nas hipóteses descritas no parágrafo 4º mencionado⁸. No caso em questão, a contribuinte não fez referência à qualquer uma dessas hipóteses.

Ressalte-se, inclusive, que em caso similar de autuação com base em lucro arbitrado, no âmbito do IRPJ, em face de ausência de livros contábeis e/ou fiscais ou de imprestabilidade dos mesmos, consta a Súmula do CARF nº 59, segundo a qual a apresentação posterior ao lançamento não tem o condão de modificá-lo:

⁸ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...).

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993).

(...).

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Todo o parágrafo 4.o incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do

parágrafo anterior. (Incluído pelo art. 67º da Lei n.º 9.532/1997)

Súmula nº 59

“A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal”.

Entretanto, tal limitação tem sido alvo de divergências no âmbito dos órgãos julgadores administrativos, haja vista a corrente de defesa de que tal limitação fere os princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material, além da responsabilidade de os agentes públicos zelarem pela legalidade dos atos administrativos. Exatamente esta é a alegação da ora recorrente.

De fato, no processo Administrativo Fiscal não se pode se ater apenas à verdade formal. Mas, a busca da verdade material não deve, também, ultrapassar os limites do rito processual, sob pena de, igualmente, ferir outros princípios informadores do PAF, tais quais o da duração razoável do processo, o da necessidade de estabilização das relações jurídicas, etc., principalmente quando o ônus da prova cabe à contribuinte, como se dá no presente caso.

Tendo em conta, porém, a questão do zelo pela legalidade do ato administrativo litigado, poder-se-ia defender a análise de provas preclusas de alegações já efetuadas na impugnação ou manifestação de inconformidade. Entretanto, tal possibilidade, a meu ver, só deve ocorrer, no caso em que as provas sejam hábeis, por si só, a comprovar concludente e definitivamente as alegações, sem necessidade de desdobramentos processuais complementares para a sua análise, posto que assim, atrasaria de modo desmesurado o julgamento. Em caso contrário, para acatar as provas preclusas, necessitaria a demonstração, por parte da contribuinte, da ocorrência de uma das circunstâncias excepcionais previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

No caso dos autos, a contribuinte traz em sede de recurso voluntário provas preclusas (Alguns Livros contábeis reescriturados – Diário 2005 e Razão da Conta “ Caixa pequenas despesas” e folhas do Razão da conta “Banco do Brasil”, alguns extratos do Banco do Brasil), no sentido de comprovar as suas alegações.

Entretanto, cabe ressaltar que, ao contrário do alegado, os livros contábeis não foram inseridos em sua integralidade, estando ausentes os termos de abertura e de encerramento e a demonstração do respectivo registro no órgão competente, necessitando complementação e ainda que as documentações acostadas não demonstram por si só, de forma hábil e concludente, as suas alegações.

Pelo o contrário, para comprovar as suas alegações e se concluir pela origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos que foram aplicados no comércio exterior, com base nos livros mais uma vez reescriturados, bem como nos documentos anexados, faz-se necessário, como já se disse, da complementação dos livros e uma averiguação acurada da integralidade dos mesmos, dos documentos anexados aos autos e outros não anexados, a demonstração da apuração dos resultados. Portanto, outra verdadeira fiscalização, a qual demandaria o pronunciamento da autoridade lançadora, nova reabertura de prazo para manifestação da contribuinte e, se for o caso, novo pronunciamento da unidade julgadora de 1ª

instância, em face do princípio do duplo grau de jurisdição, atrasando, assim, de modo desmesurado, o julgamento, em decorrência unicamente do descaso da contribuinte.

Assim, diante do que foi acima exposto, é de se negar o seu pleito nesse sentido, em face da preclusão.

Portanto, nesta questão preliminar conduzo o meu voto no sentido de se considerar preclusas as provas anexadas ao recurso voluntário e, em decorrência, negar o seu pedido de diligência.

MÉRITO

E, no mérito, no que tange à falta de comprovação da origem lícita, bem como da disponibilidade e transferência dos recursos aplicados, considerando-se os livros analisados pelas autoridades lançadora e julgadora de 1ª instância, e a documentação disponibilizada, não há o que se alterar na decisão recorrida, haja vista que, não estando os mesmos escriturados com observância da legislação própria, impossibilitam a comprovação da origem e disponibilidade de recursos da autuada.

Merece transcrever alguns trechos do voto condutos da decisão ora recorrida:

“Do que foi juntado aos autos pela fiscalização conclui-se nitidamente que a importadora não possuía qualquer controle sobre as operações contábeis realizadas e por esta razão torna-se impraticável a verificação dos corretos lançamentos contábeis tanto das receitas que originaram os recursos para as operações de comércio exterior como as despesas provenientes delas.”

“Saliente-se que ainda que houvesse lançamentos contábeis que demonstrassem contabilmente a origem dos recursos para as importações em tela, a autuada ainda deveria demonstrar, também, documentalmente a origem dos mesmos. Esta etapa parece não ter sequer acontecido na fase de fiscalização pela total incongruência dos registros contábeis. Não basta que se apresentem cópias de extratos bancários, notas fiscais de venda e guias de liberação de recursos do FUNDAP para justificar a origem dos recursos quando a contabilidade não reflete a realidade da empresa.”

“E apesar de alegar que refez seus livros contábeis tendo apresentado-os em abril de 2010, ainda assim, os mesmos continuaram a não refletir as operações de comércio exterior, como se verifica às fls. 219/491, onde não há qualquer individualização de contas, permanecendo a discrepância com os valores informados nas DIPJ's.”

Acrescente-se que as Notas Fiscais de Vendas comprovam a sua emissão e demonstram a operação comercial. Mas, por si só, não demonstram a transferência e muito menos a disponibilidade dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior, haja vista os custos e as diversas despesas operacionais e não operacionais a que se sujeitam as empresas no exercício de seu objetivo social.

Conforme exige o art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 228, de 2002, faz-se necessário comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos aplicados nas

operações de comércio exterior. Aliás, o objetivo principal do procedimento fiscal em comento, e que resultou na autuação em apreço, foi verificar o cumprimento de tais requisitos.

Ademais, não basta comprovar o ingresso de numerário suficiente para dar cobertura apenas às despesas tributárias decorrentes de cada operação de importação, de uma forma isolada, como tentou fazer a contribuinte, uma vez que as despesas vinculadas à tais operações vão além das despesas tributárias, incluindo, inclusive, o pagamento da própria operação, frete, seguro, etc.

Por ser oportuno, aqui se transcreve trecho da descrição dos fatos, aposto pelo Auditor Fiscal no item denominado “*A NÃO COMPROVAÇÃO DA CONDIÇÃO FINANCEIRA PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR*”, na folha de continuação do Auto de Infração(e-fls 23 a 29):

“Em 07/07/2005, requereu a revisão do planejamento operacional, nos termos da IN SRF 455/2004. Em 05/04/2007, na análise do requerimento foi constatado que a empresa vinha operando em limites muito superiores não só aos modestos US\$ 19,800.00 semestrais, para os quais estava habilitada, como também aos novos valores propostos nos anexos à IN 455/2004. Esse pedido foi arquivado vez que foi caracterizada a sua desistência face ao não atendimento da Portaria ALF/PTO/VTA 160/2006.”

A contribuinte não logrou comprovar a origem e disponibilidade dos recursos para fazer frente às importações nos montantes realizados.

Assim sendo, não havendo a comprovação da origem lícita, bem como da disponibilidade e transferência dos recursos aplicados nos negócios no comércio exterior, é de se presumir pela ocorrência de interposição fraudulenta nas importações realizadas no período analisado, nos termos do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com alteração da Lei n.º 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.

§ 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.** (grifei)*

A MULTA PREVISTA NO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007

Neste item, a contribuinte destaca que o Acórdão recorrido decidiu ser possível exigir a multa prevista no artigo 33, da Lei n.º 11.488/2007 cumulativamente com a pena de perdimento.

Reconhece que esse Conselho (Acórdão n.º 3102.00.662, de 24/05/2010) já se manifestou no sentido de que o artigo 33, da Lei n.º 11.488/2007, não configuraria óbice à aplicação da multa prevista no artigo 23, V do Decreto-lei n 1.455, de 1976.

Mas, argúi que a matéria analisada no citado Acórdão não se confunde com a dos presentes autos, pois no caso paradigma a recorrente objetivava o reconhecimento de que o artigo 33, da Lei n.º 11.488/2007 teria derogado o 23, V do Decreto-lei n 1.455, de 1976, enquanto no presente caso, a contribuinte, ora recorrente “*não sustenta a derrogação do artigo 23, V do Decreto-lei n 1.455/76, mas apenas almeja o reconhecimento de que, **na qualidade de importadora que supostamente teria cedido seu nome, a pena que lhe seria exigida é apenas a multa de 10% prevista no art. 33 da lei nº 11.488/2007.***”

Acrescenta que se o próprio AFRFB diz que a contribuinte, ora recorrente, não seria a real adquirente das mercadorias e sim terceiros que teriam permanecido ocultos, haja vista a não comprovação da origem dos recursos utilizados, afigura-se incongruente exigir dela crédito relativo à conversão da penalidade de perdimento em multa (pena aplicável ao adquirente dos bens), sob pena de bis in idem.

Aduz:

“Se a Impugnante é interposta pessoa, se não adquiriu as mercadorias, como cobrar-lhe a devolução das mesmas (perdimento) ou impor-lhe multa de 100% do valor dos bens?”

*“É exatamente nesse ponto que o precedente desse CARF afirma que o artigo 33, da Lei n.º 11.488/07 não gera qualquer reflexo sobre o inciso V, do artigo 213, do Decreto-lei n.º 1.475/76, pois eles disciplinam **duas infrações distintas**, de forma que ‘(...) quem cede o nome, mas tem meios para a realização de sua atividade societária, sujeita-se à multa de 10%. (...)’.”*

A recorrente destaca que tal posicionamento encontra respaldo na orientação COANA/COFIA/DIFIA sem número, específica em relação à aplicação da Lei 11.488/2007 (**doc. 04**), para, ao final, afirmar que o crédito lançado, na hipótese de o Auto de Infração ser mantido em virtude da suposta prática de "interposição fraudulenta", deveria limitar-se a 10% do valor aduaneiro dos bens, haja vista o disposto na Lei nº 11.488/2007.

Não é de se dar guarida à tal conclusão.

Conforme relatado, foi infligida à contribuinte, ora recorrente, a multa regulamentar equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, com base na presunção legal não elidida de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior.

A teor do art. 23, V, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação que lhe foi dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, a interposição fraudulenta de terceiro é uma das irregularidades que constituem dano ao erário, punível com o perdimento das mercadorias importadas irregularmente.

O art. 23, §2º do Decreto nº 1.455/76, com a redação que lhe foi dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, estabelece que se presume a ocorrência de interposição fraudulenta na operação de comércio exterior quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Em caso de as mercadorias já haverem sido entregues a consumo, aplica-se a pena substitutiva prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação que lhe foi dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias entregues a consumo.

Não obstante a penalidade de perdimento, nestes casos, afetar materialmente o acobertado, o lançamento dá-se contra aquele que consta na Declaração de Importação.

Contribuiu para a construção desse procedimento, a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto de importação seria sempre a pessoa cujo nome constasse no conhecimento de carga, independentemente de quem estivesse efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizesse as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada nas declarações de importação como sendo o importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação. Dessa forma, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, pode-se identificar como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenas o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que pode figurar como responsável solidário.

Posteriormente, foi emitida a Lei nº 11.488/2007, que previu a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome ao terceiro oculto. E que está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.

“Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas”

Esta multa, então, penaliza o encobertante.

Observa-se que antes da edição da Lei nº 11.488/2007, nos casos em que não se comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, haveria que se declarar a pessoa jurídica inapta. Essa previsão incluía, inclusive, a hipótese do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, como disposto no § 4º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

O parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 dispõe que, para o caso previsto no *caput* do artigo, qual seja, a exigência da multa de 10 % do valor da operação acobertada da pessoa jurídica pela irregular cessão do nome em operações de comércio exterior, não mais se aplica o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, que, determina a declaração de inaptidão nos casos de não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior.

A Lei nº 11.488/2007 trouxe então nova previsão relativamente à penalidade de caráter administrativo, para não mais se declarar a infratora inapta e sim, dela exigir multa equivalente a dez por cento do valor da operação acobertada.

Pode-se compreender, portanto, de acordo com o disposto no parágrafo único do art. 33 da Lei 11.488/07, que a penalidade de 10% do valor aduaneiro, aplicada à pessoa que ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes nas operações aduaneiras, foi instituída para substituir a pena não pecuniária de inaptidão do CNPJ, que antes era aplicável por força do art. 81 da Lei n.º 9.430/96 c/c art. 34, III e 41, III, da IN SRF n.º 568/2005.

Por ser esclarecedora da questão, transcreve-se a seguir ementa do voto proferido no Acórdão no 3403002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014:

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES.

CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.” (Acórdão no 3403002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014)

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 e que foi citada pela recorrente sob a alegação de a mesma respaldar seu posicionamento, 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 inaptdição 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.”

Pelas conclusões acima destacadas e como já reconheceu a recorrente, a multa de dez por cento do valor da operação, prevista no art. 33, caput da Lei no 11.488, de 2007, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome não revogou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada nos casos de infração por interposição fraudulenta.

E destacando exatamente o mesmo trecho da orientação COANA/COFIA/DIFIA sem número, específica em relação à aplicação da Lei 11.488/2007, conclui-se, diferentemente da conclusão a que chegou a contribuinte, que o lançamento da multa substitutiva da pena de perdimento, não obstante atinja efetivamente o real importador, é lavrado em face daquele que promoveu a importação, sem prejuízo de cumulatividade, quando for o caso, da multa de 10%. Vejamos:

“Como se pode observar, a lei introduziu a previsão de Infração de prática do cessão do nome a terceiro, com penalidade pecuniária incidente diretamente sobre o agente de ação, ou seja, sobre aquele que fornece seu nome para acobertar operação de comércio exterior que, na realidade, tenha sido promovida por outra pessoa, física ou Jurídica.

Como se sabe, é punível com a pena de perdimento de mercadoria, por presunção legal de dano ao Erário, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação. Inclusive a Interposição fraudulenta de terceiros.

A pena de perdimento, no caso em tela, tem caráter restritivo de direito da propriedade, e seus reais efeitos são sentidos não por quem Importa, mas por aquele que está oculto, tentando passar despercebido aos olhos do Fisco, ou seja, o adquirente de fato. Este é quem, se utilizando de outra empresa, seja com ou sem seu conhecimento e consentimento, promove a importação de produtos de seu interesse. E sobre ele, portanto, recai a punição de perda do objeto do delito.

Ocorre que, antes da lei em comento, ao se constatar tal conduta simulada e fraudulenta, o Fisco apenava apenas o adquirente de fato, responsável pela Infração, ainda que a autuação com

proposta de aplicação de pena da perdimento fosse dirigida ao Importador, como agente direto da ação delituosa.

Com o introdução da multa pelo artigo 33 acima transcrito, além do perdimento do bem, a nova lei atribuiu penalidade pecuniária dirigida diretamente a quem agiu como Instrumento de irregularidade, ou seja, o importador.

(...)."(grifei).

Portanto, consoante demonstrado, encontra-se correta a autuação de multa substitutiva de pena de perdimento aplicada sobre aquele que consta como importador.

CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos acima desenvolvidos, conduzo o meu voto no sentido de: 1) negar as preliminares de nulidade, 2) considerar preclusas as provas apresentadas unicamente na fase recursal, 3) negar a realização de diligência e no mérito, 4) dar provimento parcial ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ – Relatora.

Voto Vencedor

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Pedi vista destes autos para melhor me inteirar acerca das matérias fáticas nele discutidas.

Após analisar os fatos, especialmente os documentos acostados aos autos, os quais foram utilizados pela fiscalização como razão justificadora da “interposição fraudulenta”, ouso abrir divergência – parcial - em relação ao voto da I. Conselheira Relatora.

Inicialmente registro minha concordância com o reconhecimento da ocorrência da decadência, que já havia sido concedida pela decisão de primeira instância, *verbis*:

Fls. 4315

“Portanto, aplicando a norma legal ao auto de infração em causa, considerando-se como fato gerador da infração em tela a data de registro da DI, e tendo em vista a ciência do auto de infração na data de 13/12/2010 (fls. 3571), verifica-se que as DI’s registradas anteriormente à data de 13/12/2005 foram alcançadas pela decadência, não devendo prevalecer o crédito tributário exigido à título de multa substitutiva à pena de

perdimento, e, por conseguinte, ser cancelado o valor correspondente a R\$3.797.008,27.”

Todavia, em relação à manutenção do entendimento de que restou comprovada a “interposição fraudulenta” divirjo da Relatora. De acordo com os documentos acostados aos autos, entendo que não é possível aplicar-se a presunção pretendida pela autoridade fiscalizadora. Neste aspecto, sigo o entendimento dos julgadores de primeira instância administrativa que peço vênias a meus pares para transcrever a seguir:

“A fiscalização segue relatando casos específicos isolados para tentar comprovar a ocultação do real importador (fls. 16 do AI). Cita 4 DI’s (05/00405497, 05/01780054, 05/02335771 e 05/03287436) cujas mercadorias foram compradas pela empresa National Diamond (discos de rebole diamantado). Ainda relata o caso de outras duas DI’s n.ºs 05/07307970 e 05/09652586 onde teriam sido fechados câmbios em nome da B.Brothers, embora as exportadoras fossem outras empresas no exterior.

No entanto tais DI’s foram alcançadas pela decadência, não havendo razão para análise.

Relata depois algumas ocorrências alegadamente de interposição apuradas em outros processos e que implicaram em propositura de pena de perdimento de mercadorias para DI’s registradas em 2008 e 2010, sem trazer elementos probatórios ao presente processo para atestar tais resultados. Ressalte-se também que os períodos envolvidos em ditas fiscalizações não estão abrangidos no presente auto o que tornaria, a princípio, desnecessário mesmo sua juntada, a menos que pretendesse a fiscalização demonstrar a reincidente ilicitude nas operações da autuada. Mas como já disse, tais documentos não foram juntados aos autos.

Com relação a este tópico, a impugnante alega cerceamento do direito de defesa justamente porque a fiscalização citou fatos apurados em outros processos sem trazer, contudo, os documentos que embasassem tais conclusões e, ainda, que estes processos foram utilizados para a presente autuação sem que tenha havido a efetiva conclusão nos mesmos.

Concordo com a autuada de que não basta que se traga de outro processo administrativo a conclusão. É imprescindível que seja demonstrado no presente processo os elementos que levaram àquela conclusão.

Todavia, ainda que tal procedimento possa macular a atuação, há que se verificar os demais argumentos e documentos trazidos aos autos que também sustentaram o auto de infração em tela.

A fiscalização, então, segue relatando o início da ação fiscalizatória, a visita na sede da empresa, as intimações feitas para apresentação de documentos e o estado precário que os mesmos se encontravam arquivados.

A autoridade lançadora demonstra através de planilhas a divergência entre as informações prestadas nas DIPJ’s e as

constantes da escrituração contábil da interessada. (fls. 25, 27, 31, 32). Alega que a contribuinte apresentou um livro diário de 2005 escriturado de forma manual, com valores totais, imprestável para verificação contábil (fls. 171/207) e que em abril/2010 apresentou alguns livros contábeis, também com valores totais, sem identificação da origem, imprestável para análise da condição financeira (fls. 208/351), não havendo registro individualizado das vendas, de DI, pagamento de câmbio, origem dos valores, etc...

Como os livros não estão escriturados com observância da legislação própria, os mesmos não foram considerados hábeis para comprovação da condição financeira da autuada.

A autuada, por outro lado, defende que o fato de a escrituração contábil da empresa não estar correta, não é motivo suficiente para desconsiderá-la, juntando, inclusive, decisão do Conselho de Contribuintes no sentido de que “ainda que equivocada a escrituração do contribuinte, sendo o erro claro e passível de identificação e correção pela fiscalização, não há como subsistir lançamento sem base real”. Alega também que a falta de escrituração poderia, no máximo, ensejar o arbitramento por parte da autoridade fiscal e que este deveria promover as diligências necessárias para verificação da ocorrência do fato tributário. Explica a troca de contador e os novos livros escriturados e que os mesmo encontram-se à disposição da fiscalização.

Do que foi juntado aos autos pela fiscalização conclui-se nitidamente que a importadora não possuía qualquer controle sobre as operações contábeis realizadas e por esta razão torna-se impraticável a verificação dos corretos lançamentos contábeis tantos das receitas que originaram os recursos para as operações de comércio exterior como as despesas provenientes delas.

Saliente-se que ainda que houvesse lançamentos contábeis que demonstrassem contabilmente a origem dos recursos para as importações em tela, a autuada ainda deveria demonstrar, também, documentalmente a origem dos mesmos. Esta etapa parece não ter sequer acontecido pela total incongruência dos registros contábeis. Não basta que se apresentem extratos bancários ou notas fiscais de venda para justificar a origem dos recursos quando a contabilidade não reflete a realidade da empresa.

*Oportuno ressaltar que o conteúdo do acórdão do (antigo) Conselho de Contribuinte trazido pela interessada refere-se à constatação de erro na escrituração mediante documentos comprobatórios do erro. Aqui se está diante de um possível descumprimento de obrigação acessória ou até mesmo de obrigação principal na falta de recolhimento de tributos devidos. **Mas o caso de que trata o presente processo se refere à não comprovação da origem dos recursos, o que, por si só, caracteriza infração tipificada em legislação específica do comércio exterior.***

E apesar de alegar que refez seus livros contábeis tendo apresentado-os em abril de 2010, ainda assim, os mesmos continuaram a não refletir as operações de comércio exterior, como se verifica às fls. 208/351, onde não há qualquer individualização de contas, permanecendo a discrepância com os valores informados nas DIPJ's.

A impugnante quando se refere à entrega dos livros à fiscalização feita em abril de 2010, indica cópias de fls. 4041/4212 (livro diário de 2005) e 4213/4233 (DI's com folhas do livro diário de datas próximas aos registros). No entanto somente os lançamentos aí vistos não justificam a origem dos recursos empregados nas importações porque, como já foi dito, deveria haver a comprovação documental de tais lançamentos e ainda a demonstração nas datas do fechamento dos câmbios.

Significa dizer que não cabe a esta instância julgadora substituir o papel do contribuinte em demonstrar e comprovar tanto os fatos como os lançamentos contábeis deles originados. E não se trata de não aplicar o princípio da verdade material e sim de cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias tendo em vista, inclusive, que o ônus da prova quanto à regularidade contábil pertence ao contribuinte.

Há que salientar também, que no momento que deveria fazer tais provas diante da fiscalização, apresentou outros livros que não continham estes detalhamentos. Ao contrário do que alega, a fiscalização examinou seus livros e documentos apresentados (extratos bancários e notas fiscais de venda) não sendo possível extrair elementos seguros e confiáveis que indicassem a origem dos recursos, dado a total irregularidade da escrita contábil da empresa.

Então, basta a constatação da inconfiabilidade da contabilidade da importadora, por não demonstrar os lançamentos que sustentaram as operações de comércio exterior e, por consequência, a impossibilidade da verificação da origem dos recursos nelas empregados para que se presuma a ocorrência de interposição fraudulenta nas importações realizadas no período de 13 a 31/12/2005, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com alteração da Lei n.º 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.

§ 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.” (grifei)

A impugnante alega que a fiscalização não descreveu os fatos específicos para cada uma das operações de importação. Todavia foi justamente a constatação da impossibilidade de verificação dos lançamentos contábeis devidos por conta das importações que levaram à conclusão da não comprovação da origem dos recursos empregados nestas operações.

Também defende as importações feitas por encomenda durante período que não havia previsão legal para imposição de obrigações ao importador e que portanto não poderiam ser consideradas importações com ocultação do real adquirente.

Este argumento de defesa é de pronto afastado pela presunção legal de interposição fraudulenta, tornando desnecessário sua abordagem.

Assim, ainda que a fiscalização tenha trazido outros argumentos para fundamentar a imposição da multa em questão, entende-se suficiente a constatação da presunção legal de interposição fraudulenta tendo em vista a não demonstração contábil e documental da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

A impugnante também contesta a conclusão da fiscalização quanto à ocultação dos reais exportadores, no que também concordo com a autuada. O agente fiscal trouxe dados como tipo de produtos exportados, composição societária das empresas, identificação de empresa estrangeira consolidadora que estaria consolidando mercadorias de diversos exportadores em nome da B.Brothers e conclusões de outros processos administrativos. Todavia estes temas foram tratados sem que realmente houvesse comprovação material, ou ainda que o conjunto de indícios indicados fosse capaz de atestar a ocorrência do fato como o único resultado plausível.

A ocultação do real exportador, portanto, não ficou comprovada nos autos, afastando-se também, por conseguinte, a tese quanto à falsificação de documentos na exportação por supostamente estarem declarando, simuladamente, a empresa B.Brothers como exportadora.”

Concordo com a decisão recorrida quando resulta pela impossibilidade de concluir-se pela ocultação do real exportador.

Em vista deste fato, dirijo da I. Conselheira Relatora para NEGAR PROVIMENTO TOTAL ao recurso de ofício, mantendo neste particular a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Declaração de Voto

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Além do entendimento acima apresentado acerca do Recurso de Ofício interposto, também discordo da I. Relatora acerca de sua conclusão sobre o recurso voluntário.

Conforme relatado, a matéria aqui tratada refere-se à substituição da multa no percentual de 100%, prevista no § 3º do art. 23 do DL 1.455, de 1976, pela multa prevista no art. 33 da Lei 11.488, de 2007 (10%).

A meu sentir as multas em questão possuem a mesma materialidade e não podem ser exigidas cumulativamente. Adoto como razão de decidir o bem lançado voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento nos autos do processo 13858.000179/2002-36, cujos fundamentos utilizo a seguir como base para meu voto, assim como a decisão proferida nos autos do processo administrativo nº 10314008721/2003-62, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II (acórdão 17-39.269).

Em relação à interposição fraudulenta de terceiros, o primeiro dispositivo legal que deve ser considerado refere-se ao artigo 23 do DL 1.455/76, que dispõe acerca das penalidades aplicáveis, *in verbis*:

“Artigo 23 - Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

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

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

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

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

(...)." – destaquei.

Este artigo deve ser aplicado de forma combinada com o Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 105, inciso VI:

"Art. 105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;"

A normas prevêem, portanto, uma punição resultante em pecúnia, com a conversão da pena de perdimento em multa.

Em relação ao **tipo em tela, importa destacar que visa à punição da ocultação do real adquirente, sendo que o meio empregado para essa ocultação é a prestação de informações inverídicas à Receita Federal no registro da declaração de importação.** Em outras palavras, a despeito de o adquirente das mercadorias ser o responsável pela negociação comercial com o exportador e de a ele se destinarem mercadorias importadas, não é ele que figura na declaração de importação nem como importador, nem como adquirente das mercadorias, importadas por sua conta e ordem ou por encomenda.

Observa-se que **a caracterização da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda não decorre apenas da obediência por parte do importador e do terceiro aos requisitos das Instruções Normativas SRF nº 225/2002 e 634/2006, que pode ser definida como caracterização formal, mas também da realidade material, qual seja, da presença de simulação, em que o importador declara ser também o real comprador ou responsável pela operação (adquirente), sem observância das normas estampadas nas instruções normativas 225/2002 ou 634/2006.**

Parece-me claro que é preciso que a importação seja materialmente destinada a terceiro e que este fato tenha sido ocultado da fiscalização aduaneira mediante a prestação de informação falsa na declaração de importação.

Em face das características da infração em apreço, constata-se, ainda, que esta prescinde da demonstração do benefício auferido pelos infratores, o que denota o caráter extrafiscal do direito aduaneiro. Aqui, o que se pretende é o controle das informações daqueles que atuam na aduana.

Consoante seu caráter extrafiscal, a infração enseja, além do perdimento das mercadorias (que também pode se transformar em pecúnia) **na hipótese de o importador não comprovar a origem dos recursos empregados**, também a inaptidão da sua inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), conforme artigo 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (§§ com redação dada pela Lei nº 10.637/2002:

"Empresa Inidônea

Art. 80. (...)

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º - O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976."

Da redação do § 1º e 2º do artigo citado acima, resta claro que a empresa que não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior, ou seja, a interposta empresa, é presumida inidônea sujeitando-se à inaptidão de sua inscrição no CNPJ.

A sanção de inaptidão de CNPJ enquadra-se na classificação das sanções administrativas quanto ao seu conteúdo, proposta por Regis Fernandes de Oliveira⁹:

"(...) b) suspensivas ou privativas de atividade (inabilitação, perda ou suspensão de habilitação de motorista; fechamento provisório ou definitivo de indústria, cassação de licença, caducidade das concessões, demissão de funcionário etc.)

Também a doutrina de Hely Lopes Meirelles¹⁰ acolhe em sua classificação dos "atos punitivos" a sanção em pauta:

"Interdição de atividade – Interdição administrativa de atividade é o ato pelo qual a Administração veda a alguém a prática de atos sujeitos ao seu controle ou que incidam sobre seus bens. (...) A interdição administrativa, como ato punitivo que é, deve ser

⁹ Infrações e Sanções Administrativas. 2 ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.

73 Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2015 por **Direito Administrativo Brasileiro**, 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 192

5/2015 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO

JACO, Assinado digitalmente em 26/05/2015 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

precedida de processo regular e do respectivo auto, que possibilite defesa do interessado."

Tem-se, portanto, que a sanção de inaptidão da inscrição da empresa no CNPJ constitui pena decorrente da infração de "inidoneidade" ou "inexistência de fato", não civil, mas para fins administrativos — ou "para fins aduaneiros".

Em síntese, como bem observado pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento nos autos do processo 13858.000179/2002-36, até a publicação da Lei nº 11.488/07, as infrações e sanções eram da seguinte forma definidas:

“Importador Ostensivo

a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º combinado com o disposto no inciso V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23; e

b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ).

Importador Oculto

a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23."

Todavia, especificamente em relação ao “Importador Ostensivo”, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 trouxe alterações substanciais:

*"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.**"*

Segundo esse dispositivo, (i) foi criada “nova penalidade” pecuniária para o Importador/Exportador Ostensivo nos casos de interposição fraudulenta: multa de 10% do valor da operação e (ii) foi cancelada a sanção administrativa “privativa de atividade”.

Passo a análise de cada um dos itens.

(i) Multa de 10% - Cessão de Nome

A punição pecuniária tipificada no artigo 33 supra, consubstanciada na **“cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas**

ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários” a meu sentir identifica-se, **materialmente**, à tipificação da interposição fraudulenta, prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 2 1.455/1976, que assim dispõe: *"ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros"*.

Neste aspecto, o que diferencia uma infração da outra é o fato de que a primeira na lei 11.488/2007 direciona-se apenas ao importador ou exportador ostensivo, ao passo que a segunda, prevista no Decreto-lei 1.455/1976, destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Essa identidade material entre as duas espécies punitivas, na minha compreensão, ocasiona a substituição da aplicação ao importador/exportador ostensivo de “co-autoria” da infração do artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 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 consequência é fruto do princípio do *"non bis in idem"* o qual, no direito aduaneiro, está expressamente albergado nos artigos 99 e 100 do Decreto-Lei nº 37/1966:

"Art. 99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas."

§ 1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena."

§ 2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado."

Art. 100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido." (destaquei)

Apresentados estes fatos, a meu sentir a importação destinada a terceiro oculto, real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (Decreto-lei 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*).

(ii) Penalidade Administrativa - Inaptidão

Conforme mencionado, além da penalidade pecuniária, até o advento da Lei 11.488/2007, ao importador/exportador ostensivo era aplicada outra sanção administrativa de “privação do exercício da atividade da empresa”.

O parágrafo único do artigo 33 tratou especificamente sobre este assunto ao esclarecer: ***"À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996"***

Parece-me claro que esta regra é 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 importadora ou exportadora **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 parágrafo 1º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

A fim de corroborar o entendimento supra, necessário observar que a apresentação/justificação do mencionado artigo 33, realizada pelo Deputado Federal Odair Cunha, relator do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória 351/2007 (PLV 13/2007) na Câmara dos Deputados, foi no sentido de que a alteração proposta tinha o condão de adequar as penalidades (pecuniária/administrativa) aos fatos.

Consta do discurso do deputado (disponível em <http://www.camara.gov.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=5&nuSessao=084.1.53.0>) a seguinte referência ao texto do artigo 33, originalmente o artigo 35 do projeto de lei:

“CÂMARA DOS DEPUTADOS – DETAQ

Sessão: 084.1.53.0 Hora: 10:26h Fase: OD

Orador: Odair Cunha, PT-MG Data: 25/04/2007

(...)

*Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 196, contida no art. 15 do PLV, **sugerimos adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.**”*

A motivação do parlamentar está clara no sentido de "adequar" a multa aplicável no caso da cessão de nome e, por outro lado, "adequar" também as hipóteses legais para a inaptidão de inscrição no CNPJ.

Em função dos presentes argumentos, refuta-se a tese de que o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 tenha substituído a pena de inaptidão da inscrição no CNPJ pela multa de 10%, aplicável à empresa que cede o nome, cumulativa à imputabilidade, em co-autoria, da pena de perdimento, ou de sua conversão em multa, pois isto, em primeiro lugar, configuraria reprovável "bis in idem", vedado tanto pela ordem constitucional quanto pela lei aduaneira (Decreto-Lei nº 237/1966), sem mencionar a afronta ao princípio da especialidade, que determina a prevalência da norma especial.

Em segundo lugar, **tal interpretação ensejaria a conclusão, incorreta, de que a pena de inaptidão da inscrição no CNPJ seria decorrente da mera interposição de pessoa, ao passo que esse fato, tão somente, jamais foi contemplado pelo tipo infracional.** Conforme visto acima, a pena da inaptidão destina-se a sancionar a empresa inidônea, a qual, no caso das operações de comércio exterior, é assim presumida apenas na hipótese de **não comprovação da origem do capital empregado.**

Por oportuno, cita-se a ementa de acórdão da 2ª turma do TRF4 (AMS 2005.72.08.005166-6/SC, publicado em 1/8/2007, relator Otávio Roberto Pamplona), o qual **vai ao encontro do presente voto por definir que a pena de perdimento e sua conversão em**

multa é aplicável ao real adquirente da mercadoria importada, ao passo que a multa da Lei nº 11.488/2007 destina-se ao importador que cede o nome:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI N. 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LIQUIDO E CERTO.

1. A alegada violação a direito líquido e certo deve estar demonstrada de plano, mediante prova pré-constituída (artigo 8º da Lei n. 1.533/51), sendo descabida a utilização do mandado de segurança para o fim de desconstituir ato administrativo, que goza da presunção de legitimidade e veracidade, mediante alegações de fato que demandem dilação probatória.

2. O auto de infração, que redundou na aplicação da pena de perdimento, está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que dão conta de que a impetrante, de fato, promoveu a importação em favor de terceiro, sem o observância das regras pertinentes.

3. Da mesma forma, o arbitramento feito pela autoridade fiscal, no que concerne aos valores dos bens internalizados, demonstra que houve subfaturamento, não se desincumbindo a autuada de demonstrar, a contento, que a conclusões da autoridade fiscal estão equivocadas.

4. A existência de outras imperfeições formais na documentação que amparou a importação, aliada ao subfaturamento, são indicativos de que a operação, em princípio, está eivada de irregularidades. A prova produzida pela impetrante, por sua vez, apresentou-se frágil para afastar a presunção de legitimidade do ato apontado como coator.

*5. O artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL n. 1.455/76, com a redação dada pela Lei n 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. **A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.** O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ.*

Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.

6. A discussão acerca da sanção de declaração de inaptidão do CNPJ não pode ser enfrentada nesta segurança, pois o auto de infração impugnado não aplicou referida pena. A decisão que declarou a inaptidão do CNPJ foi proferida por outra autoridade, em outro procedimento, o qual, aliás, é objeto de ação ordinária que tramita na 1ª Região.

7. Denegação da segurança mantida. Improvimento da apelação." - destacamos

De fato, como a pena de perdimento possui efeitos que atingem o adquirente oculto, 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 n 1.455/1976.

O auto de infração em análise versa sobre importações realizadas no período de 2005, portanto, anterior à vigência da norma enunciada no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Todavia, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a legislação benéfica aplica-se a fato pretérito, a saber:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

1 - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigên/cia de ão ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo,.

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Neste aspecto, como o auto de infração foi lavrado posteriormente à entrada em vigor da lei 11.488, impõe-se a conversão da pena de perdimento ao importador, sendo manifesta sua **improcedência, razão pela qual divirjo da Conselheira Relatora para o fim de prover o Recurso Voluntário neste particular.**

(assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas