



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

Processo nº 10783.720562/2010-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.111 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2016
Matéria Imposto sobre a Importação
Recorrente UM INSTRUMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2006

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

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

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto. Esteve presente ao julgamento a Dra. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, OAB/DF 26.538.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência do contribuinte por via postal em 21/12/2010 (fl. 3916), lavrado para exigir a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro, em razão de dano ao erário e em face das mercadorias não terem sido encontradas para apreensão.

Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal, as acusações são de interposição fraudulenta e de utilização de documentos eivados de falsidade ideológica nas importações.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em preliminar, a ocorrência de nulidade por cerceamento de defesa e, no mérito, a violação dos princípios da verdade material e da capacidade financeira e da boa-fé, bem como a inocorrência de ocultação dos reais exportadores e importadores.

Por meio do Acórdão nº 27.975, de 28 de março de 2012, a 1ª Turma da DRJ - Florianópolis julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

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

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 Improcedente

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 24/05/2012 (fl. 4930), o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 4933/5132, no qual reprisou e reforçou as alegações de impugnação, contestando pontos específicos do acórdão recorrido nos quais o julgado teria acolhido os argumentos de defesa, mas deixado de aplicar a consequência jurídica correta, que seria a decretação da nulidade do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

PRELIMINARES

O contribuinte alegou cerceamento de defesa, sob o argumento de que o Acórdão recorrido reconheceu a existência de vícios no auto de infração, acolhendo a tese da impugnação, mas deixou de aplicar a consequência jurídica, que seria a declaração de nulidade o lançamento.

Analisando o acórdão de primeira instância, não se vislumbra a nulidade alegada, pois o julgador de primeiro grau deixou bem claro que afastava a imputação de interposição fraudulenta comprovada, mas que mantinha a acusação de interposição fraudulenta presumida, conforme se verifica na fl. 4924, *in verbis*:

(...)

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. 26/29, 33/35). 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. 217/394), não havendo registro individualizado das vendas, de DI, pagamento de câmbio, origem dos valores, etc...

(...)

Portanto, ao contrário do alegado, é inaplicável o art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, pois a DRJ não podia julgar o mérito a favor do sujeito passivo, uma vez que concordou apenas com parte da impugnação. A DRJ rechaçou as alegações de defesa e manteve o auto de infração com base na acusação de interposição fraudulenta presumida, que se constitui em fundamento autônomo e apto a manter a exigência.

O mesmo excerto acima transcrito, rechaça a alegação de nulidade do acórdão recorrido porque teria desconsiderado os documentos apresentados com a impugnação, uma vez que os documentos apresentados foram considerados pelo julgador de primeira instância, mas julgados imprestáveis para elidir a presunção relativa de interposição fraudulenta.

Da mesma forma, não procede a alegação de nulidade em razão do acórdão recorrido ter indeferido a juntada de novas provas, pois isso não impediu o contribuinte de apresentar os documentos que foram anexados ao recurso voluntário.

Outra alegação de nulidade por parte do contribuinte foi lastreada na utilização da prova emprestada e na importação de conclusões extraídas de outros procedimentos, o que no seu entender constituiria cerceamento de defesa.

Tal alegação é improcedente, pois não estamos diante de vários procedimentos, mas sim diante de um único procedimento instaurado com base na IN 228/2002, do qual decorreram autos de infração albergados em processos distintos. O procedimento é único, mas por uma opção da fiscalização os autos de infração foram lavrados um para cada ano-calendário.

O contribuinte também entendeu que é causa de nulidade a ausência de descrição específica das irregularidades cometidas em cada processo de importação, o que violaria o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Analisando-se a narrativa da fiscalização constata-se que foram feitas duas imputações: a de interposição fraudulenta comprovada e a de interposição fraudulenta

presumida. Essas imputações decorreram de um único procedimento fiscal que foi iniciado por meio de uma 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, procedimento este que ensejou a lavratura de diversos autos de Infração, em processos administrativos fiscais distintos.

Restou plenamente comprovado que o contribuinte: esparramou a documentação contábil e fiscal em diversos estabelecimentos, inclusive de outros contribuintes; arquivou de forma precária e sem qualquer organização os documentos pertinentes ao giro do seu negócio; escriturou livros em desacordo com a legislação, registrando os lançamentos com valores totais e sem indicação da existência de livro auxiliar (para decompor os lançamentos registrados pelo total do mês) e ainda apresentou as DIPJ sem comprovação dos valores declarados.

A fiscalização narrou com riqueza de detalhes a evolução da ação fiscal e apresentou provas das imputações efetuadas à recorrente, como, os livros contábeis com escrituração pelos valores totais (fls. 180/394), apresentados no curso da fiscalização, os Termos de Diligência e Retenção de Documentos e Intimação e respectivas respostas (fls 78/216) e extratos bancários de fls. 395/529, entre outros.

Portanto, a fiscalização, além de descrever os fatos constatados, trouxe ao processo a documentação hábil a comprovar os fatos imputados à recorrente, sendo improcedente a alegação de nulidade por violação do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 .

A defesa concordou que seus livros originais foram escriturados em desconformidade com a legislação, mas alegou nulidade em razão de o fisco não ter concedido prazo para a devida regularização e pelo fato da DRJ não ter convertido o julgamento em diligência para análise dos documentos que afirma terem sido apresentados junto à peça impugnatória.

Não vislumbro a nulidade alegada. A teor do art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/76 e das Instruções Normativas 65/97 e 102/2006, ambas do Departamento Nacional do Registro do Comércio, é dever da empresa manter sua contabilidade em ordem. A fiscalização não é obrigada a conceder prazo algum para que a empresa efetue a regularização. Também não se vislumbra nulidade na falta de conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização analisasse os documentos juntados com a impugnação, pois tal análise cabe ao julgador de primeira instância, o que foi devidamente executado, conforme se verifica no seguinte trecho do voto condutor do acórdão de primeira instância (fl. 4925), *in verbis*:

(...)

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. 217/394, onde não há qualquer individualização de contas, permanecendo a discrepância com os valores informados nas DIPJ's.

A impugnante indica cópias de fls. 4369/4586 (contas do livro razão). 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.

(...)

A recorrente argumentou que o auto de infração não poderia ser lavrado, em face de uma orientação do SEORT que determinava a não aplicação de penalidades. A alegação é improcedente, pois Serviço de Orientação e Análise Tributária tem a mesma hierarquia do Serviço de Fiscalização. Sendo assim, a fiscalização tem independência para lavrar o auto de infração no momento em que considerar que estão presentes os pressupostos para tanto, sob pena de não o fazendo incorrer em responsabilidade funcional, a teor do art. 142 do CTN.

Portanto, são improcedentes as alegações que sustentam o pleito de declaração de nulidade.

MÉRITO

Conforme foi visto na preliminar, o acórdão recorrido afastou a imputação de interposição fraudulenta provada, mas manteve o auto de infração com base na interposição fraudulenta presumida.

Tendo em vista que não houve recurso de ofício e que o contribuinte não tem interesse processual em discutir no recurso voluntário uma questão que foi decidida a seu favor em primeira instância, a conclusão a que se chega é no sentido de que a decisão da DRJ se tornou definitiva acerca da improcedência da acusação de interposição fraudulenta provada, a teor do que dispõe o art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72.

Desse modo, quanto ao mérito, resta analisar se foi elidida a presunção relativa de interposição fraudulenta, estabelecida no art. 23, V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, *in verbis*:

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

I a IV - omissis

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

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

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º e 4º - omissis

O contribuinte nega a interposição fraudulenta, por entender que os documentos apresentados comprovam a origem dos recursos utilizados nas operações e que não procede a exigência do acórdão recorrido, no sentido de que não bastava a juntada das notas fiscais de venda da mercadoria e extratos bancários, mas que seria imprescindível o lançamento contábil de tais valores.

Em razão dessa afirmação do acórdão de primeira instância, o contribuinte reapresentou com o recurso voluntário as cópias dos livros com as principais contas escrituradas, acompanhada de notas fiscais, extratos bancários e explicações esclarecendo a correlação dos valores com os lançamentos, no intuito de demonstrar a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.

A passagem do Acórdão recorrido contra a qual se insurge o contribuinte é a seguinte:

"(...)

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."

Pois bem. A exigência de que o contribuinte mantenha sua contabilidade organizada encontra-se no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/76, *in verbis*:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

O referido dispositivo estabelece que o fisco tem o poder de verificar a apuração do resultado do contribuinte e que para se desincumbir desse mister pode verificar a escrituração e os documentos pertinentes ao giro do negócio.

Além de conferir ao fisco essa faculdade, o dispositivo legal estabelece uma proteção para o contribuinte, em face do fisco, uma vez que os §§ 1º e 2º criaram uma presunção de legitimidade e de veracidade dos fatos registrados na escrita contábil, caso a escrituração seja mantida em conformidade com a legislação vigente, bem como que esteja acompanhada dos documentos fiscais e demais documentos correlatos, que derem lastro aos lançamentos.

A presunção de veracidade e legitimidade dos registros contábeis opera em dois sentidos. Por um lado, cabe ao fisco o ônus de provar que os lançamentos efetuados não correspondem à realidade, caso pretenda decretar a imprestabilidade da escrituração para fins fiscais (§ 2º). E, de outro lado cabe ao contribuinte por força do § 1º, nos casos de inexatidões ou erros eventualmente cometidos, produzir a prova do fato.

Diante da análise do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/76, constata-se que, ao contrário do alegado pela defesa, a apresentação dos livros e demais documentos não é apenas uma obrigação formal, mas sim uma obrigação legal do empresário a qual se constitui em meio de prova de fatos relacionados ao giro do seu negócio.

No caso concreto, as cópias dos livros constantes às fls. 217/394 são insuficientes para comprovar a origem e a disponibilidade dos recursos, nos termos exigidos pelo art. 4º da IN SRF 228/2002, uma vez que estão escriturados por valores globais (totalizados por períodos) e estão desacompanhados de livros auxiliares do diário e dos documentos que deram lastro aos registros.

A escrituração do ano de 2006, objeto deste auto de infração, e que não foi aceita pelo fisco, encontra-se especificamente às fls. 361/392. Mas toda a documentação anexada pelo exator às fls. 217/394 comprova a imputação feita pela fiscalização no sentido de que a irregularidade perdurava desde o ano de 1998.

Um dos objetivos do procedimento instaurado com base na IN 228/2002 foi a comprovação não só da disponibilidade e da transferência, mas também da origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior.

Os documentos anexados com a impugnação (fls. 4369/4596) e com o recurso (fls. 5133/7097), não fazem a comprovação exigida pelo art. 4º da IN 228/2002, porque os livros continuam irregulares perante as normas estabelecidas pelo Departamento Nacional do Registro do Comércio e não provam quem depositou os recursos na conta-corrente do contribuinte, ou seja, não provam a origem dos recursos.

Os livros apresentados com a impugnação (fls. 4369/4596) não fazem prova da origem, entrega e disponibilidade dos recursos porque foram escriturados por partidas mensais e vieram desacompanhados do livro auxiliar exigido pelo art. 7º da IN 102/2004 do Departamento Nacional do Registro do Comércio.

Já os livros apresentados com o recurso voluntário às fls. 5133/7097, não podem ser aceitos como prova da origem, da entrega e da disponibilidade dos recursos porque não possuem os termos de abertura e de encerramento; não possuem autenticação na Junta Comercial; e não estão assinados por um contabilista e nem por nenhum sócio ou diretor da empresa, conforme exigem os arts. 4º, 9º, 10, 12 e 13 da IN 102/2006 do Departamento Nacional do Registro do Comércio.

Portanto, na visão deste relator, a situação do contribuinte permanece inalterada: não apresentou prova da origem, da transferência e da disponibilidade dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, fato que rende ensejo à aplicação da presunção legal de interposição fraudulenta para o ano-calendário de 2006, a teor do art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/2002, o que legitima a aplicação da pena de perdimento em relação a todas as declarações de importação registradas naquele ano, ou a sua conversão em multa, no caso da não localização das mercadorias importadas, como ocorreu no caso concreto.

A defesa pleiteou a conversão do julgamento em diligência e a juntada de documentos em atenção ao princípio da verdade material.

Considero incabível a realização de diligência no caso concreto, pois o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária é da defesa, a teor do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

No que concerne à juntada de novos documentos, o entendimento majoritário neste colegiado é no sentido de que se o contribuinte possui documentos, deve apresentá-los de plano no processo e não requerer sua juntada em momento posterior, pois tal requerimento só é exigido por ocasião do julgamento de primeira instância, a teor do art. 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto nº 70.235/76.

Outra alegação do contribuinte, foi a inaplicabilidade do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, pois na qualidade de importador que supostamente teria cedido seu nome para acobertar terceiros, estaria sujeito à multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, com base em orientação expedida pela COANA.

Este colegiado já enfrentou essa questão no Acórdão 3402-003.007, julgado na assentada do mês de abril de 2016, no qual restou fixado o entendimento segundo o qual o princípio da especialidade não se aplica ao disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e no art. 23, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, *in verbis*:

"(...)

Realmente este colegiado, com composição totalmente diversa da atual, manifestou o entendimento segundo a alegação da defesa. Entretanto, este relator discorda da aplicação do princípio da especialidade para afastar a pena de perdimento, substituindo-a pela multa de 10% por cessão do nome, pois a aplicação desse princípio tem lugar apenas quando existe uma norma mais ampla e outra mais específica, ambas capazes de alcançar o mesmo fato, como se dá, por exemplo, com os crimes de homicídio (norma mais ampla) e de infanticídio (norma mais específica).

No caso concreto, a pena de perdimento e a multa pela cessão do nome penalizam condutas completamente diferentes, não existindo nenhum impedimento para a inflição de ambas ao mesmo sujeito passivo, quando este, ao mesmo tempo, ceder seu nome a terceiro com o fim de ocultar o real importador e detiver a posse, ou entregar a consumo, mercadorias importadas mediante o cometimento de infrações que constituam dano ao Erário.

Tanto é assim, que o art. 727, § 3º do RA/2009 estabelece expressamente que:

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 o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação.

(...)"

Na mesma linha, o Acórdão 3403-002.746 (rel. Cons. Rosaldo Trevisan), no qual a Turma 3403 adotou sem nenhuma ressalva o voto do relator, no sentido de distinguir entre a interposição fraudulenta provada e a presumida, para o fim de incidência conjunta da pena de perdimento e da multa por acobertamento, restando decidido que nos casos de interposição fraudulenta presumida, só cabe o perdimento, ou sua conversão em multa, *in verbis*:

"(...)

No que se refere ao art. 33 da Lei no 11.488/2007, é de se destacar que a aplicação da penalidade ali estabelecida não prejudica o perdimento (ou a multa que o substitui). Trata-se de duas materialidades infracionais totalmente diferenciadas. 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. É o caso do presente processo, no qual a fiscalização, ao final da autuação, informa que propôs em procedimento apartado a inaptidão do CNPJ da

empresa (fl.88). 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”.

(...)”

Sendo assim, não existe nenhum reparo a fazer na autuação, pois embora a fiscalização tenha feito a imputação das duas modalidades de interposição fraudulenta, deixou de aplicar à recorrente a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007), o que está de acordo com o entendimento consolidado no Acórdão 3403-002.746, tendo em vista que neste caso concreto só prevaleceu a acusação de interposição fraudulenta presumida.

O Acórdão 3403-002.746 encontra-se em perfeita harmonia com a Orientação COANA/COFIA/DIFIA s/nº, de 11 de julho de 2007, que foi citada pela defesa em seu recurso. Eis o teor da orientação emitida pela Administração Tributária:

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

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

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

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.”

(Grifei)

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Em que pese o entendimento do ilustro relator, venho a divergir acerca do seu juízo quanto à preliminar de cerceamento do direito de defesa arguido pela Recorrente.

No voto que antecede esta declaração, está fartamente reproduzido, como de resto foi reconhecido pela instância *a quo*, que a autuação contra a Recorrente se deu pela verificação da prática de interposição fraudulenta no comércio exterior, pelo que lavrou-se o auto de infração invocando como fundamento da imputação, simultaneamente, a forma *presumida* e a forma *comprovada*, que possuem fundamentos legais e pressupostos de subsunção distintos. Como relatado anteriormente:

Analizando-se a narrativa da fiscalização constata-se que foram feitas duas imputações: a de interposição fraudulenta comprovada e a de interposição fraudulenta presumida. Essas imputações decorreram de um único procedimento fiscal que foi iniciado por meio de uma diligência, em face da solicitação de revisão do limites no RADAR, transformada em procedimento de fiscalização especial, nos termos da IN SRF n.º 228/2002, procedimento este que ensejou a lavratura de diversos autos de Infração, em processos administrativos fiscais distintos.

Acerca das duas imputações, foi verificado pela colegiado de julgamento de 1ª instância que não estavam presentes os elementos fático-probatórios suficientes para a configuração da *interposição fraudulenta comprovada*, razão pela qual tal acusação foi afastada:

Analizando o acórdão de primeira instância, não se vislumbra a nulidade alegada, pois o julgador de primeiro grau deixou bem claro que afastava a imputação de interposição fraudulenta comprovada, mas que mantinha a acusação de interposição fraudulenta presumida, conforme se verifica na fl. 4924

Repisando conceitualmente os institutos, na linha adotada no acórdão 3403-002.746 (rel. Cons. Rosaldo Trevisan), a interposição presumida é aquela na qual se identifica por meio de uma presunção legal decorrente da incapacidade de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior, com base no art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), aplicando-se em razão disso a pena de perdimento dos bens. Por outro lado, a *interposição comprovada* é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado - é dizer, há provas que caracterizam inequivocamente os envolvidos na dissimulação.

Trata-se de imputações distintas, o que é corroborado pelo regime jurídico sancionatório a que estão sujeitas, como se depreende da jurisprudência desse Conselho no sentido de distinguir entre elas para o fim possibilitar ou não a incidência conjunta da pena de perdimento e da multa por acobertamento (que somente seria cabível no caso da interposição comprovada, naturalmente).

Pois bem, compulsando o art.10 do Decreto 70.235/72, verifica-se que o mesmo traz o rol de elementos do auto de infração, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:*

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

É requisito desse ato administrativo que ele *indique o fato de forma clara e determinada* - apresentando provas e indícios da ocorrência do fato gerador ou de descumprimento de obrigação principal ou acessória - e também *impute a esse fato os efeitos jurídicos* que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da autuação.

Trata-se do inarredável **dever de motivação dos atos administrativos**, previsto no art. 2º da lei 9.784/99 como princípio vinculante à Administração Pública, cujo conteúdo mandatório, imediatamente prescritivo, vem veiculado no art. 50 do mesmo diploma legal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

*I - neguem, **limitem ou afetem direitos** ou interesses;*

***II - imponham ou agravem deveres**, encargos ou sanções;*

(...)

*§ 1º A motivação deve ser **explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Ainda que essa regra não existisse expressa, a obrigatoriedade de motivar os atos administrativos decorreria do conjunto de princípios retores das relações de administração, por a atuação administrativa, em um Estado Democrático de Direito, deve ser motivada e motivável, sob pena de vício grave (Cf. FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos*, 5ªed. São Paulo: Malheiros, 2013. P.389-392).

Nos termos da lei, a motivação deverá ser *explícita, clara e congruente*. Resta identificarmos as condições legais de sua validade, dentro dos parâmetros indicados.

Por *explicita*, há que se compreender enunciados todos os elementos do raciocínio jurídico aplicado - desde os indícios e provas utilizados para construção da premissa maior do argumento, até a interpretação dada à legislação para identificar a premissa menor, explicitando assim o iter intelectual subjacente à instanciamento da norma consubstanciada naquele ato.

Portanto, trata-se de uma característica decorrente de uma relação entre a motivação adotada e o agente administrativo.

Por *clara*, refere-se naturalmente à clareza textual como virtude de linguagem, essencialmente ligada à capacidade do texto ser compreendido pelos destinatários, o que exige a eliminação de ambiguidades e indeterminações, bem como a adoção de uma escrita objetiva.

Consubstancia, pois, uma elemento da motivação em si mesma, enquanto texto gramaticalmente estruturado.

Por fim, resta a *congruência*. Trata-se de um conceito linguístico adaptado da geometria, dizendo respeito a uma relação de semelhança, correspondência ou referibilidade - é dizer, a motivação congruente deve guardar precisa *referibilidade* com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa.

Trata-se, pois, de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ela se refere.

Resta evidente que o escopo da discussão abrange a exigência de *congruência da motivação*, pelo que há que se perquirir a relação entre a imputação de sanções tributárias realizada pelo auditor fiscal e os fundamentos delineados para tanto.

O auto de infração tem, entre seu conteúdo, a descrição do fato, isto é, a verificação de uma ocorrência fática que se subsuma à hipótese de incidência de uma norma de incidência tributária ou sancionatória - isso já foi dito alhures. Tal operação, de resto, não deve causar espécie a ninguém, haja vista que as regras consistem precisamente na eleição de um conjunto de generalidades para lhes imputar consequências jurídicas.

No caso em tela, o que há é **um fato**, ao qual o auditor imputou duas soluções jurídicas diferentes - o que traz à baila a questão da **consistência do ordenamento**, é dizer, a ausência de contradições.

A *consistência* existe no sistema jurídico quando cada fato possui uma solução jurídica que lhe é própria, não existindo duas soluções contraditórias ou contrárias para um mesmo fato, sob pena de aplicar-se as tradicionais regras de resolução de conflitos normativos (*lex temporalis, lex specialis, e lex superior*). Naturalmente, a questão da consistência só pode ser considerada dentro de porções da ordem legal, recortados pelos juristas para resolução de uma questão legal (como demonstrado por Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin em seu clássico *Normative Systems*).

Pois bem, a despeito do auditor fiscal ter imputado duas soluções distintas para um mesmo fato, não há que se falar em conflito normativo, vista que as regras das interposições presumida e comprovada possuem hipóteses distintas, como adiantado acima. O que houve, em rigor, foi um **erro de direito** ao imputar uma consequência à partir de um fato que não se subsumia à hipótese de interposição comprovada, como foi francamente reconhecido pela decisão *a quo* e pelo relator desse processo.

Ao imputar uma consequência jurídica a um fato que não corresponde à hipótese de incidência da norma aplicada, o fiscal falhou na *congruência* da sua motivação, viciando-a.

O raciocínio é o mesmo aplicado, *cum grano salis*, no caso de uma denúncia do Ministério Público em que a imputação jurídica para os fatos foi incorreta, devendo o juiz promover a *emendatio libelli*, haja vista que o permanece o mesmo, em razão do secular brocardo *da mihi factum, dabo tibi jus* - dê-me um fato que te direi o direito.

Todavia, em se tratando de um procedimento administrativo de controle de legalidade, onde a motivação jurídica deve guardar congruência com os fatos que ensejaram a autuação, o Colegiado fica restrito à análise do ato administrativa tal qual esteja lavrado, sem ter competência para alterá-lo, como repisado em outra ocasião pelo Conselheiro Atulim em seu voto no Acórdão 3402-003.067:

Em sede de julgamento administrativo não há como trocar o fundamento "o crédito é indevido porque os insumos estão sujeitos à alíquota zero", pelo fundamento "o crédito é indevido porque o fabricante dos concentrados não cumpriu os requisitos do art. 82, III, do RIPI/2002".

Mutatis mutandis, não podemos, em sede de julgamento administrativo, trocar o fundamento de interposição compravada para a interposição fraudulenta, que possuem hipóteses fáticas específicas e tratamento jurídico próprio. E tampouco pode o auditor, a pretexto de autuar determinado fato, aplicar a ele duas regras distintas, sob pena de faltar com a congruência na sua motivação, imposta pelo art.50, §1º da Lei 9.784/99.

Constatado o vício na motivação, é sucessiva a percepção de prejuízo ao direito de defesa do contribuinte que, diferentemente do processo penal mencionado anteriormente (onde a defesa versa sobre os fatos, e não sobre a imputação), tem o ônus de arguir exceções de fato e de direito à autuação fiscal, pelo caráter vinculado que esse ato administrativo possui.

Desse modo, *voto pelo provimento da preliminar da cerceamento de defesa e, por se tratar de questão de ordem pública, reconheço de ofício a nulidade do auto de infração por vício na motivação.*

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto