



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

Processo n° 10831.013447/2004-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.231 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA
Recorrente COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2002 a 01/09/2003

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO E CONVERSÃO EM MULTA.

Não apresentada documentação capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas transações, tem-se por reconhecida a interposição fraudulenta de terceiros a causar dano ao erário.

Cabível, pois, a substituição por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta for consumida ou não localizada.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI PENAL.

Considerando que na época do fato gerador ocorrido em setembro/2002, a MP 66/2002 já estava produzindo efeitos, correta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 33 - DA LEI 11.488/2007

Não é o caso de aplicação retroativa da Lei nº 11.488/2007, posto que a multa de 10% (dez por cento) aplicável à pessoa jurídica que cedeu o nome não revogou a multa do valor aduaneiro da mercadoria por interposição fraudulenta.

PRECLUSÃO. ART.17 - DECRETO 70.235/72

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela Recorrente. Não se deve conhecer do recurso quando a

matéria nele trazida não foi objeto de impugnação, sob pena de ferir-se o princípio do duplo grau de jurisdição.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

No artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Conselheiro Domingos de Sá e a Conselheira Lenisa Prado, que davam provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 05/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Derouledé, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a exigência do crédito tributário relativo a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria exportada, prevista no §3º, do artigo 23, do Decreto-LEi nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59, da Lei nº 10.637/02 (Art.689, inciso XXII, e §1º, do RA/2009 - Decreto nº 6.759/2009), no montante de R\$ 28.633.465,10.

O procedimento fiscal empreendido pela fiscalização, conforme descrição dos fatos, relata que a Recorrente **(i)** operou sem a presença de funcionários na maioria de suas filiais (cópia GFIP e RAIS); **(ii)** não apresentou documentação probante do armazenamento, tampouco fez menção aos meios de transporte do produto até os armazéns ou até o ponto de desembarço para exportação; **(iii)** não apresentou elemento de convicção quanto à capacidade financeira de adquirir as mercadorias no mercado interno; **(iv)** não justificou a consistência do patrimônio e renda da pessoa jurídica e dos sócios da empresa; **(v)** conforme declaração de seu preposto, utiliza galpões da empresa IRMÃOS RIBEIRO EXP. IMP. LTDA, CNPJ

54.226.717/000185, para guarda e preparo dos cafés crus em grãos de sua propriedade; **(vi)** funciona no mesmo endereço da empresa IRMÃOS RIBEIRO, de quem aluga uma sala; **(vii)** as contas telefônicas, de valores irrisórios, provam que a empresa não fez nenhuma ligação telefônica para clientes no exterior; **(viii)** os lançamentos contábeis da empresa, por não estarem acompanhados de documentação, não provam a origem dos recursos utilizados para adquirir no mercado interno as mercadorias exportadas; **(ix)** não atendeu a intimação para apresentar o contrato de compra e venda de café firmado com a empresa BISCAYNE COFFEE COMPANY. INC, importador das mercadorias, situada no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas, no mesmo endereço onde funciona outra empresa, a SNAPPER CREEK HOLDINGS LTDA; **(x)** encaminhou as mercadorias exportadas para empresa BISCAYNE COFFEE para os EUA e para diversos países da Europa.

Em resumo, a fiscalização constatou a existência de mercadorias nacionais exportadas por meio de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor ou do responsável pela operação, mediante a interposição fraudulenta de terceiros pela não comprovação da origem dos recursos utilizados para adquirir mercadorias nacionais e posteriormente exportá-las.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou tempestivamente impugnação, cujas alegações transcreve-se do acórdão combatido:

(1) Houve a participação da empresa Irmãos Ribeiro, na finalização das operações de exportação de responsabilidade da impugnante, para impedir que o Erário Público tivesse prejuízo com a frustração das operações de exportação anteriormente compromissadas e que;

(2) a caracterização de interposição fraudulenta de terceiros pressupõe a prova de conluio das partes contratantes, do propósito de enganar terceiro ou fraudar a lei; aduz, mais que é;

(3) impossível a caracterização de dano ao erário em operações de exportação, por ausência de tributo e que mesmo definido como dano ao erário em operações de exportação a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável, tal situação para ser punível com perdimento pressupõe conduta dolosa de fraudar a lei e causar dano ao erário, além do que a;

(4) aplicação da pena de perdimento, por que alcançou exportações a partir de agosto de 2002, com base na Lei nº 10.637, que é de 30/12/2002, foi retroativa e que;

(5) a presunção do §2º, do arti. 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, por ser relativa, por ser ilidida por prova em sentido contrário; prossegue dizendo que;

(6) a empresa foi constituída em 1987, teve sucesso até 2001 e, acreditando na política governamental, nos anos 200 e 2001, tomou recursos junto a bancos mediante os denominados Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio no montante de US\$ 6.000.000,00 e que a mudança abrupta na política cambial determinou a bancarrota da impugnante;

(7) a participação da empresa Irmãos Ribeiro se deu em razão de ter sido obrigada a assumir responsabilidade para assegurar a liquidação dos ACC concedidos à Comercial de Café e Cereais NR Ltda., em razão de parentesco - filho e pai - entre o sócio desta e um dos sócios daquela, sob ameaça de cortar o crédito daquela; alega, ainda, que;

(8) não atendeu às intimações porque a partir do pedido de habilitação não mais pretendia operar no comércio exterior e porque foi aberto espaço para declaração de inaptidão; requer perícia; indicando o Dr. José Augusto Barbosa, com endereço na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, à Rua Ribeira, 52, Jd. Nova Europa, cep 13040-007, tel (19) 3278-3870, e, ao final, pede seja afastada a exigência fiscal.

Às fls. 1.030, (9) a autuada faz juntada aos autos do Laudo Técnico de fls.1032/1164, para efeito de comprovação da inaplicabilidade da inaptidão do CNPJ, bem como dos recursos que lhe foram transferidos.

Por meio do acórdão nº 17-54.251, a DRJ/SP2 julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, mantendo-se integralmente o lançamento fiscal, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

Assunto: Interposição Fraudulenta de terceiro

Período de apuração: Setembro/2002 a Setembro/2003

Ementa: Exportação. Não comprovação da origem dos recursos. Presunção de interposição fraudulenta de terceiro. Dano ao Erário. Pena de Perdimento. Impossibilidade de apreensão da mercadoria. Conversão em multa correspondente ao valor aduaneiro.

Inconformada com a decisão de piso, a Recorrente interpôs recurso voluntário, em síntese, alegando e requerendo o que segue:

1- nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo, se considerar que a real empresa exportadora é a Irmãos Ribeiro, contra quem deveria ser lavrado o auto de infração, tornando-o nulo;

2- nulidade do auto de infração pela falta de responsabilização do “real vendedor” da mercadoria, partícipe necessário da infração, ao qual caberia informar a localização da mercadoria para aplicar a pena de perdimento. Cita jurisprudência do CARF.

3- com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a multa a ser aplicada é a de 10% do valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07;

4- nulidade do auto de infração por inobservância do rito estabelecido pelo art.73 da Lei nº 10.833/03 e não na incapacidade do autuante para imposição da penalidade. Há necessidade de autorização prévia do Inspetor para a emissão do auto de infração;

5- nulidade do auto de infração por ter aplicado disposições penais previstas na Medida Provisória nº 66/2002. Ocorre que a referida medida provisória não tem aplicação imediata, nesta parte, porque em matéria penal, quando a Constituição fala em “lei” o termo é usado em sentido estrito;

6- não se configurou a alegada interposição fraudulenta de terceiros porque as exportações foram ultimadas com recursos próprios. A correta interpretação do § 2º, do art. 23, da Lei nº 10.637/02, exige-se que se prova a transferência, por terceiros, dos recursos empregados na operação de comércio exterior e a motivação escusa para o anonimato do terceiro. No caso, nenhuma dessas condições se fez presente. Os recursos utilizados são oriundos de empréstimo concedido pela empresa Irmãos Ribeiro, devidamente contabilizado, que foi obrigada a viabilizar a liquidação dos ACC da empresa Recorrente. Explica as razões pelas quais foi realizada esta operação;

7- *discorre sobre o conceito de “dano ao erário” para concluir que no caso vertente não houve intenção de fraudar a lei, tampouco de causar dano ao erário. Ao contrário, a operação evitou o dano na medida viabilizou as exportações anteriormente compromissadas pela Recorrente.*

Remetido o processo à este Colegiado, a antiga Conselheira Relatora Fabiola Cassiano Keramidas, converteu o julgamento em diligência para que fossem tomadas as seguintes providências:

(i) a Recorrente seja intimada a apresentar em 30 dias a documentação necessária para comprovar a regularidade do empréstimo dos recursos pela IRMÃOS RIBEIRO, respondendo ainda as seguintes questões:

i.a) A que título a IRMÃOS RIBEIRO transferiu dinheiro para a COMERCIAL NR?

(i.b) Foram realizados contratos de mútuo? Se sim, devem ser apresentados.

(i.c) Comprovar a devolução dos valores emprestados, bem como qualquer outro fato que justifique ou comprove a veracidade do empréstimo dos valores.

(ii) Após, a autoridade administrativa competente deverá analisar os documentos e informações trazidos pela Recorrente, bem como o Parecer Contábil juntado às fls. 1046/1055, manifestando-se sobre ele.

(iii) Especialmente, deverá a autoridade administrativa analisar – comendo com a contabilidade da empresa e com os documentos já trazidos aos autos – as informações acerca dos valores recebidos pela COMERCIAL NR, informando se os valores estão todos contabilizados e se houve comprovação de empréstimo ou qualquer outra figura jurídica civil.

(iv) Ainda, deverá ser verificada a condição de exportação – pelas informações constantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil – da empresa IRMÃOS RIBEIRO à época da ocorrência da suposta interposição fraudulenta, tinha RADAR? Qual limite? Capacidade de exportação? Quantidade de exportação mensal/anual?

(v) Após, a autoridade administrativa deverá elaborar Parecer Conclusivo, intimando a Recorrente a se manifestar sobre este parecer no prazo de 30 dias.

Após o encerramento da diligência, a autoridade fiscal apresentou parecer conclusivo carreado às fls. 2.177-2196, contendo a descrição abaixo:

Em resumo, os pontos analisados que embasam a conclusão deste parecer são os seguintes:

- Não há comprovação de transferência de recursos da IRMÃOS RIBEIRO para a COMERCIAL NR (extratos bancários ou comprovantes bancários de transferência entre as duas empresas);*

- As operações entre a COMERCIAL NR e IRMÃOS RIBEIRO não se amoldam ao título de mútuo ou qualquer tipo de empréstimo;*

- A Recorrente não devolveu os valores do hipotético empréstimo mesmo após quase uma década;*

- *A contabilidade da COMERCIAL NR, apresenta “lançamentos de regularização” em que valores a receber e a pagar (clientes e fornecedores) são subtraídos de maneira obscura do Balanço Patrimonial;*

- *A ausência de contabilização nas contas caixa e bancos é incoerente com operações da Recorrente como por exemplo recebimento de receitas de exportações, pagamento de fornecedores e de adiantamentos de contrato de câmbio e de operações de mútuo ou empréstimos;*

- *O saldo das contas de Adiantamento de Contratos de câmbio é de R\$ R\$ 14.378.661,98 em 2002 e de R\$ 5.455.831,91 em 2003. Esses valores apurados no Balanço da COMERCIAL NR estão muito abaixo dos cerca de R\$ 29 milhões supostamente emprestados pela IRMÃOS RIBEIRO, o que afasta a argumentação de que essa quantia teria o objetivo de pagar essas dívidas.*

- *Está registrado no Balanço Patrimonial da COMERCIAL NR valores a receber do Sr. Guilherme Moraes R. Júnior, sócio majoritário da COMERCIAL NR, no montante de R\$ 10,8 milhões. Valor que, se de posse da Recorrente, poderia ter sido utilizado para pagamento dos empréstimos com os bancos ou ainda ser utilizado para as operações comerciais da empresa, propiciando condição para pagamento das dívidas;*

- *Quanto às condições de exportação da IRMÃOS RIBEIRO, verifica-se um volume de exportação acima do limite habilitado no SISCOMEX.*

Desse modo, pode-se concluir que:

1) É custoso crer que a IRMÃOS RIBEIRO assumiu compromissos de um de seus sócios sem obter vantagem comercial, econômicos e financeiros com essas operações de exportação;

2) Ao contrário do que afirma a Recorrente, há indícios de irregularidades na contabilidade da COMERCIAL NR, como por exemplo na falta de contabilização de valores nas contas do grupo Disponível e em lançamentos contábeis de Clientes X Fornecedores;

3) Há clara confusão patrimonial, financeira e operacional entre as empresas IRMÃOS RIBEIRO, COMERCIAL NR e ainda COSTA RIBEIRO;

3) Há clara confusão patrimonial, financeira e operacional entre as empresas IRMÃOS RIBEIRO, COMERCIAL NR e ainda COSTA RIBEIRO;

4) A ausência de contabilização das contas do Disponível (caixa e bancos) aponta para a falta de capacidade econômica e financeira da COMERCIAL NR para operar no comércio exterior.

A recorrente, por sua vez, apresentou manifestação discordando do resultado da diligência e reiterou os termos apresentados em sede recursal, conforme se verifica na petição juntada às fls.2.199-2.234.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

As alegações arguidas pela Recorrente, tal como se deu em sede de impugnação, referem-se, em síntese, a inexistência de interposição fraudulenta ocasionada pela ausência de ocultação do sujeito passivo; afirmando que a participação da empresa Irmãos Ribeiro, na finalização das operações de sua responsabilidade efetivamente ocorreu, contudo, ao invés de causar dano, impediu que o Erário Público sofresse dano e que essa participação foi determinada por imposição dos bancos credores.

Conforme relatado acima, o procedimento fiscal empreendido pela fiscalização, conforme descrição dos fatos, relata que a Recorrente **(i)** operou sem a presença de funcionários na maioria de suas filiais (cópia GFIP e RAIS); **(ii)** não apresentou documentação probante do armazenamento, tampouco fez menção aos meios de transporte do produto até os armazéns ou até o ponto de desembarço para exportação; **(iii)** não apresentou elemento de convicção quanto à capacidade financeira de adquirir as mercadorias no mercado interno; **(iv)** não justificou a consistência do patrimônio e renda da pessoa jurídica e dos sócios da empresa; **(v)** conforme declaração de seu preposto, utiliza galpões da empresa IRMÃOS RIBEIRO EXP. IMP. LTDA, CNPJ 54.226.717/000185, para guarda e preparo dos cafés crus em grãos de sua propriedade; **(vi)** funciona no mesmo endereço da empresa IRMÃOS RIBEIRO, de quem aluga uma sala; **(vii)** as contas telefônicas, de valores irrisórios, provam que a empresa não fez nenhuma ligação telefônica para clientes no exterior; **(viii)** os lançamentos contábeis da empresa, por não estarem acompanhados de documentação, não provam a origem dos recursos utilizados para adquirir no mercado interno as mercadorias exportadas; **(ix)** não atendeu a intimação para apresentar o contrato de compra e venda de café firmado com a empresa BISCAYNE COFFEE COMPANY. INC, importador das mercadorias, situada no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas, no mesmo endereço onde funciona outra empresa, a SNAPPER CREEK HOLDINGS LTDA; **(x)** encaminhou as mercadorias exportadas para empresa BISCAYNE COFFEE para os EUA e para diversos países da Europa.

Deste modo, para melhor compreensão dos fatos que envolvem o presente litígio, impõe-se a análise dos fatos e documentos constantes nos autos.

I - Os pedidos de nulidade do lançamento fiscal

I.1 - Erro na identificação do sujeito passivo e ausência de responsabilização do "Partícipe" no ato oficial de lançamento

Alega a Recorrente que é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da presente demanda. Segundo a Recorrente, o fato da fiscalização atribuir à Irmãos Ribeiro condição de real exportadora da mercadoria, seria causa de incluir apenas aquela empresa no pólo passivo do presente processo, a quem caberia a imposição de penalidade.

Sem razão à Recorrente.

Nos termos dos incisos I e IV, do artigo 674, do Decreto nº 6.759/2009 (que revogou o Decreto nº 4.543/2002), a responsabilidade pela ação, omissão ou inobservância de norma estabelecida no referido Decreto (art.673), poderá ser imputada, conjunta ou isoladamente, a qualquer pessoa que participar e se beneficiar do fato, vejamos:

"Art.674. Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37-1966), art.95):

*I - **conjunta ou isoladamente**, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie; (...)*

IV - a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria;(grifado)

No presente caso, restou comprovado que a Recorrente participou integralmente da exportação das mercadorias e se beneficiou com a operação realizada, sendo ela responsável direta pela infração cometida, legitimando-a, assim, a responder pela aplicação da multa.

O fato da autoridade fiscal não ter incluído a empresa Irmãos Ribeiro no pólo passivo da presente demanda não invalida o lançamento fiscal, considerando que a norma prevê a exigência da infração de forma conjunta ou isolada.

Portanto, não há que falar em nulidade do lançamento.

1.2 Inobservância do artigo 73, da Lei nº 10.833/2003.

A alegação de inobservância do artigo 73, da Lei nº 10.833/2003 foi arguida de maneira inédita no Recurso Voluntário, ou seja, não foi alegado em sede de Impugnação.

Dispõe referido diploma:

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.

Tal fundamento de defesa não pode ser apreciado, por restar configurada a preclusão a seu respeito, conforme determinação contida no artigo 17, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art.17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Sua análise diretamente pela Segunda Instância administrativa implicará em supressão de instância, visto que a matéria não foi submetida ao julgamento de Primeira Instância.

Outro não é entendimento emanado pelo Conselho Administrativos de Recursos Fiscais :

(...) PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO. ART. 17 DO DECRETO 70.235/72. O recurso

voluntário é cabível contra a decisão de primeira instância, de modo que o âmbito válido de sua fundamentação naturalmente se circunscreve aos temas tratados no julgamento que pretende reformar. O recurso voluntário não pode inovar, veiculando novos argumentos de defesa que não foram apresentados na impugnação nem debatidos em primeira instância. Exceção feita apenas quanto a temas reconhecidamente de ordem pública, como é o caso da decadência e da prescrição. (...) (Acórdão 340300.385, PA 10680.008629/200309, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 25/05/2010)

Desta forma, a análise do pedido realizado pela Recorrente resta prejudicado por imposição do preceito anteriormente citado.

II - Mérito

II.1 - A documentação probatória

Segundo consta do Auto de Infração, a fiscalização constatou a existência de mercadorias nacionais exportadas, através de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor ou do responsável pela operação, mediante a interposição fraudulenta de terceiros pela não comprovação da origem dos recursos utilizados para adquirir mercadorias nacionais e posteriormente exportá-las.

A Recorrente foi intimada diversas vezes à comprovar a origem dos recursos necessários à prática das exportações por ela realizada; apresentar cópia dos contratos de venda de mercadorias exportadas e informar a composição societária e seus responsáveis nas operações comerciais, contudo, não os apresentou.

Na fase impugnatória, a Recorrente juntou: **(i)** demonstrativos da receita no período de 1993 a 2001; **(ii)** gráficos de exportação e de desempenho cambial; **(iii)** relação anual de salários dos exercícios de 2000 e 2001; **(iv)** cadastro geral de empregados e desempregados do mês de julho de 2001; **(v)** resumo e registro de entradas e saídas de filiais do exercício de 2000 e 2001; **(vi)** notas fiscais de armazéns gerais, faturas de empresas de transporte e faturas da telesp do exercício de 1999 a 2011; **(vii)** instrumento particular de cessão de direitos creditórios e outras avenças, firmado em 18 de setembro de 2001 com o Banco Bradesco S/A, tendo como interveniente a empresa Irmãos Ribeiro, Exportação e Importação Ltda., onde esta última cede direitos creditórios fiscais decorrentes de pedido de restituição, referente a "quota de contribuição sobre exportações de café; **(viii)** certidão de escritura pública de elevação de crédito e reforço de garantia lavrado em 25.06.2001, onde a Financiada (Irmãos Ribeiro) obriga-se a honrar as operações das empresas Comercial de Café e Cereais NR Ltda e Intrade Pinhal Exportação e Importação Ltda., dos ACC 00/002097, de 07/04/2001, 00/002164, de 11/04/2000, 00/002595, de 25/04/2000, e 00/006614, de 05/09/2000; **(ix)** registros de operações de câmbio, razão analítico e contrato de constituição de garantia a adiantamento de contrato de câmbios do período de 2000; **(x)** extratos do período de 1999 a 2003; **(xi)** planilha de valores devidos a Irmãos Ribeiro Exportação em 31/12/2003, no montante de R\$ 20.130.460,59; e **(xii)** cópia de cheques e comprovantes de depósitos do período de 2001.

Juntou posteriormente a apresentação da impugnação, laudo técnico (fls. 1.032-1055), concluindo em síntese "...*INÁPLICAVEL é o Auto de Infração formalizado pelo Processo 10831.01344/2004-51 - caracterizado pela Pena de Perdimento das Mercadorias, cujo valor de R\$ 28.633.465,10, correspondente ao montante dos produtos exportados no período de Setembro de 2002 a Setembro de 2003, eis que a Empresa "COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA" - CNPJ*

57.934.366/0001-55, por força de uma situação *sui generis* contando com a interveniência, ou seja, com a ajuda operacional, administrativa e financeira da empresa "IRMÃOS RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA", que atua no mesmo ramo de atividades, e que é também sua fiadora junto as instituições bancárias, promoveu as exportações necessárias para finalizar seus adiantamentos sobre contratos de câmbio e assim liquidar a referenciada dívida".

Juntamente com o referido laudo, foram carreados os seguintes documentos:

(i) notas fiscais de venda realizada pela Recorrente à Citrusuco Trading N. V e registros de operações de exportação no período de 08/2003; (ii) registro de venda à Ribeiro Brothers Coffe Company em 14/07/2003; (iii) notas fiscais de venda realizada pela Irmãos Ribeiro à Recorrente, no período de 2003; (iv) balanço patrimonial do exercício de 2003; (v) comprovantes de depósitos realizados entre a empresa Irmãos Ribeiro e Citrusuco Paulista S/A;

Todos os documentos apresentados pela Recorrente foram analisados pela fiscalização que concluiu o seguinte:

Em resumo, os pontos analisados que embasam a conclusão deste parecer são os seguintes:

- *Não há comprovação de transferência de recursos da IRMÃOS RIBEIRO para a COMERCIAL NR (extratos bancários ou comprovantes bancários de transferência entre as duas empresas);*

- *As operações entre a COMERCIAL NR e IRMÃOS RIBEIRO não se amoldam ao título de mútuo ou qualquer tipo de empréstimo;*

- *A Recorrente não devolveu os valores do hipotético empréstimo mesmo após quase uma década;*

- *A contabilidade da COMERCIAL NR, apresenta "lançamentos de regularização" em que valores a receber e a pagar (clientes e fornecedores) são subtraídos de maneira obscura do Balanço Patrimonial;*

- *A ausência de contabilização nas contas caixa e bancos é incoerente com operações da Recorrente como por exemplo recebimento de receitas de exportações, pagamento de fornecedores e de adiantamentos de contrato de câmbio e de operações de mútuo ou empréstimos;*

- *O saldo das contas de Adiantamento de Contratos de câmbio é de R\$ R\$ 14.378.661,98 em 2002 e de R\$ 5.455.831,91 em 2003. Esses valores apurados no Balanço da COMERCIAL NR estão muito abaixo dos cerca de R\$ 29 milhões supostamente emprestados pela IRMÃOS RIBEIRO, o que afasta a argumentação de que essa quantia teria o objetivo de pagar essas dívidas.*

- *Está registrado no Balanço Patrimonial da COMERCIAL NR valores a receber do Sr. Guilherme Moraes R. Júnior, sócio majoritário da COMERCIAL NR, no montante de R\$ 10,8 milhões. Valor que, se de posse da Recorrente, poderia ter sido utilizado para pagamento dos empréstimos com os bancos ou ainda ser utilizado para as operações comerciais da empresa, propiciando condição para pagamento das dívidas;*

- *Quanto às condições de exportação da IRMÃOS RIBEIRO, verifica-se um volume de exportação acima do limite habilitado no SISCOMEX.*

Desse modo, pode-se concluir que:

1) É custoso crer que a IRMÃOS RIBEIRO assumiu compromissos de um de seus sócios sem obter vantagem comercial, econômicos e financeiros com essas operações de exportação;

2) Ao contrário do que afirma a Recorrente, há indícios de irregularidades na contabilidade da COMERCIAL NR, como por exemplo na falta de contabilização de valores nas contas do grupo Disponível e em lançamentos contábeis de Clientes X Fornecedores;

3) Há clara confusão patrimonial, financeira e operacional entre as empresas IRMÃOS RIBEIRO, COMERCIAL NR e ainda COSTA RIBEIRO;

4) A ausência de contabilização das contas do Disponível (caixa e bancos) aponta para a falta de capacidade econômica e financeira da COMERCIAL NR para operar no comércio exterior.

De início, verifica-se que a maioria dos documentos juntados pela Recorrente não guardam relação com o lançamento tributário, objeto de fiscalização, pois dizem respeito a fatos ocorridos anteriormente ao período fiscalizado, não se prestando para infirmar o lançamento fiscal.

Diga-se o mesmo em relação ao laudo técnico fornecido pela Recorrente, posto que o parecer apresentado pelo i. perito considerou em quase sua amplitude documentos emitidos em data que antecederam o lançamento tributário; deduzindo através de alguns documentos fiscais, sem contudo provar a origem dos lançamentos, a transferência de numerário entre a Recorrente e a empresa Irmãos Ribeiro.

Neste ponto, ressalta-se que todo fato que origina um lançamento contábil deve estar suportado em documentação hábil e idônea, o que não ocorreu neste processo.

Com efeito, os documentos carreados autos pela Recorrente a título de transferência bancária dizem respeito às transações ocorridas entre a empresa Irmãos Ribeiro e outras empresas. Não há no processo qualquer documento que comprove a transferência de valores entre a Irmãos Ribeiro e a Comercial NR e que estejam vinculadas à operação investigada.

O v. acórdão combatido foi categórico nessa questão:

As provas apresentadas (doc.1 a doc.4) às fls. 493/972, não guardam relação com a situação da empresa autuada relativamente a operações de exportação ocorridas no período abrangido pela presente autuação, porque relativos aos anos base 2000 e 2001, anteriores aos fatos apurados na presente ação fiscal, não podendo, pois, comprovar a capacidade financeira e operacional do período em que fora realizadas as operações de exportação, objeto do Auto de Infração; ao contrário, reforça o entendimento de que a autuada operava como intermediária das operações, tal como apontado pela Fiscalização, a ensejar caracterização de interposição em operações de comércio exterior; outras (doc.5 a doc.7). às fls. 975/1028, indicam o fluxo de recursos entre a autuada e a empresa Irmãos Ribeiro, mas apenas isso.

Outra também não foi o entendimento manifestado pela autoridade fiscal ao analisar os documentos juntados pela Recorrente no retorno da diligência:

Sobre deste anexo, dois fatos chamam atenção:

1) No quadro constante na resposta ao questionamento “i.c” intitulada “RESUMO - PAGAMENTOS - RAZÃO CONTÁBIL - COMPRAS EXPORTAÇÃO”, os valores em questão estão denominados como “Pagamentos realizados pela empresa **Irmãos Ribeiro** para Citrosuco” ao passo que no título do anexo V estão denominados como “Documentos comprobatórios dos pagamentos realizados – CITROSUCO – Compras para exportação realizadas pela **Comercial NR**”.

2) Nesse anexo existe um comprovante de transferência para a CITROSUCO no valor de R\$ 521.009,80 (fl. 1677) em que consta como Remetente a empresa denominada **COSTA RIBEIRO EXP IMP LTDA**.

O que se pode inferir da análise dos itens 1 e 2, é que em tese ou a **IRMÃOS RIBEIRO** pagou compras realizadas pela **COMERCIAL NR** (financiamento) ou comprou mercadorias em seu próprio nome e depois repassou essas mercadorias para a exportação da **COMERCIAL NR**, mas de qualquer forma **em nenhum momento fica demonstrada a transferência de recursos da IRMÃOS RIBEIRO para a COMERCIAL NR**.

Como visto anteriormente, os mútuos são operações em que o **mutuante repassa bem fungível (dinheiro) à mutuária, que deverá restituir os bens ao mutuante**. O que vimos nas operações entre a **IRMÃOS RIBEIRO** e a **COMERCIAL NR** é um fato distinto, nas quais a **IRMÃOS RIBEIRO transfere valores à CITROSUCO**. No anexo V, não é demonstrado o motivo dessas transferências.

Se essas compras foram realizadas pela **COMERCIAL NR**, como defendido pela Recorrente, o correto seria transferência de valores da **IRMÃOS RIBEIRO para a COMERCIAL NR que por sua vez realizaria o pagamento dessas compras em seu próprio nome**. Não é o demonstrado no anexo V.

Mais grave ainda é constatar que uma empresa estranha ao processo (**COSTA RIBEIRO EXP IMP LTDA**) consta como potencial “financiadora” ou “ajudadora” da **COMERCIAL NR** (fl. 1677). Mais uma vez fica a dúvida de como esses valores foram contabilizados na **IRMÃOS RIBEIRO** e **COMERCIAL NR**. **Não foi apresentado contrato de mútuo entre a COSTA RIBEIRO e IRMÃOS RIBEIRO, muito menos com a COMERCIAL NR, não demonstrando, portanto, como essa transferência foi contabilizada nas duas empresas**.

Em consulta ao banco de dados de CNPJ da Receita Federal do Brasil, verificou-se que a empresa **COSTA RIBEIRO** (CNPJ 53.446.332/0001-60) tem em seu quadro societário os mesmos sócios da **IRMÃOS RIBEIRO**. Apesar disso, são pessoas jurídicas distintas e como já visto, não podem assumir obrigações de outra pessoa jurídica sob pena de incorrer em confusão patrimonial.

O Anexo VI (fl. 1687 a 1689) traz a informação da contabilidade da **IRMÃOS RIBEIRO** do ano de 2003 com valor de R\$ 3.763.018,00 de direito a ser cobrado da **COMERCIAL NR** (conta contábil 112.02.0006 – **COMERCIAL NR**) aparentemente referente a Notas Fiscais de compras da **COMERCIAL NR**. Outra vez é demonstrado que a **IRMÃOS RIBEIRO** financiou essas compras ao invés de realizar transferência para que a **COMERCIAL NR** procedesse os pagamentos em seu próprio nome.

Ora, o ponto crucial que a Recorrente deveria ter comprovado, **o que não o fez**, seria a apresentação por meio de documento hábil e idôneo da origem, disponibilidade e transferência dos recursos aplicados nas operações.

Concernente a ausência de comprovação da origem dos recursos utilizados na operação de exportação, verifica-se que o contrato de empréstimo (mútuo) avertado pela antiga

Conselheiro não existe, pois segundo a recorrente: *"Não foram formalizados contratos de mútuo; todavia, todas as transferências de numerários se encontram suportadas por comprovantes de transferências bancárias"*.

Já em relação ao questionamento sobre a devolução da quantia supostamente empregada pela empresa Irmãos Ribeiro a Recorrente esclarece o seguinte:

No que concerne à devolução dos valores objeto de empréstimo junto à "IRMÃOS RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA", conforme mencionado anteriormente, tais empréstimos decorreram em face ao agravamento da situação financeira da "COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA", que perdurou até a ocorrência de sua inatividade, mormente pelo fato de ter seu CNPJ inapto pela Secretaria da Receita Federal.

Todavia, tramita uma ação ordinária em face da União, através da qual se pleiteia o benefício fiscal advindo do crédito presumido do IPI, cujo andamento se encontra em âmbito do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO – Apelação Cível nº0000788-73.2022.4.03.6127/SP, sendo classificada pelos patronos da Autora "COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA", como provável quanto à possibilidade de ganho. Desta forma, é com esse provável recurso que se pretende realizar a devolução dos valores objeto de empréstimos.

Ainda nesse diapasão, o sócio majoritário da "COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA", Sr. Guilherme Moraes Ribeiro Júnior, se manifestou no sentido de que tramita o processo de inventário decorrente do falecimento de seu pai, Sr. Guilherme Moraes Ribeiro através do qual possui um crédito por herança, recurso que também poderá ser utilizado para o pagamento de mencionados empréstimos."

Soma-se a isso, que a Recorrente **(i)** operou sem a presença de funcionários na maioria de suas filiais (cópia GFIP e RAIS); **(ii)** não apresentou documentação probante do armazenamento, tampouco fez menção aos meios de transporte do produto até os armazéns ou até o ponto de desembarço para exportação; e **(iii)** as contas telefônicas, de valores irrisórios, provam que a empresa não fez nenhuma ligação telefônica para clientes no exterior.

Como se vê, não restou demonstrado a origem dos recursos empregados pela Recorrente nas operações de exportação por ela realizada, tampouco sua capacidade financeira para realizar operações em valores expressivos, culminando na lavratura do presente Auto de Infração.

Deste modo, foi lavrado o Auto de Infração para exigência da multa tipificada no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com alteração da Lei n.º 10.637/2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, *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)

Considerando a previsão normativa, temos que o contribuinte deve observar aos três requisitos impostos: comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Desta forma, caberia ao contribuinte trazer aos autos todas as provas de suas alegações, em especial, os documentos que comprovassem a origem dos recursos empregados nas exportações realizadas pela Recorrente, conforme determina o artigo 4º, da IN RFB nº 228/02, senão vejamos:

Art. 4º O procedimento especial será iniciado mediante intimação à empresa para, no prazo de 20 dias:

I- comprovar o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e

II - comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.

Portanto, entendo correto o lançamento fiscal.

II.2 - Aplicação retroativa da Lei Penal.

Sustenta a Recorrente que **(i)** a decisão recorrida afastou equivocadamente a alegação de retroatividade por ela arguida, com base no argumento de que as disposições da Lei nº 10.637/2002 estavam previstas na MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, anterior, portanto, ao período autuado; e **(ii)** que o princípio constitucional da anterioridade da lei penal, impede a aplicação de qualquer penalidade sem que exista "lei" anterior que a defina.

Em que pese os argumentos suscitados pela Recorrente, a Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, possui força de Lei e deve ser totalmente observada, conforme previsto no artigo 62, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001](#))

Deste modo, considerando que à época do fato gerador ocorrido em setembro/2002, a MP 66/2002 já estava produzindo efeitos, correta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

II.3 - Aplicação retroativa da Lei nº 11.488/2007

Neste ponto a Recorrente argumenta que é "obrigatório adotar a retroatividade benigna do artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, visto que o citado artigo criou

uma norma menos severa para punir a conduta da "cessão do nome", destinando à pessoa que cedeu o nome a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação supostamente acobertada".

O citado dispositivo assim preceitua:

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](#).

No presente caso, não vislumbro a hipótese de aplicação retroativa a Lei nº 11.488/2007, posto que a multa de 10% (dez por cento) aplicável à pessoa jurídica que cedeu o nome não revogou a multa do valor aduaneiro da mercadoria por interposição fraudulenta.

Tal fosse essa a intenção do legislador, restaria totalmente expreso a hipótese de aplicação de multa em 10% (dez por cento) para os casos de multa decorrente da conversão de pena de perdimento.

Sobre o tema, salienta-se que o assunto está totalmente regulamentado no artigo 727, do Decreto 6.759/09, senão vejamos:

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.

Portanto, não é o caso de aplicação retroativa da Lei nº 11.488/2007.

II.4- O dano ao erário

Por fim, sustenta a Recorrente que a multa substitutiva da pena de perdimento não pode ser aplicado ao presente caso, posto que na exportação não há incidência de imposto, inexistindo, assim, a ocorrência de dano ao erário.

Deste modo, entende a Recorrente que a configuração do dano ao erário é elemento imprescindível para caracterização de interposição fraudulenta prevista no artigo 59, da Lei nº 10.637/2002.

Mais uma vez não assiste razão à Recorrente.

Com efeito, a conduta da Recorrente foi enquadrada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, que diante da impossibilidade de localização da mercadoria exportada, o perdimento foi substituído pela multa prevista no §3º do mesmo artigo 23:

“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)

Ao contrário do que explicitou a Recorrente, a caracterização do dano ao Erário não está atrelada somente a inexistência de recolhimento do tributo, mais também nas infrações previstas no referido dispositivo.

Portanto, o dano ao Erário decorre das infrações previstas em lei e deve ser observado pelos contribuintes.

Assim, considerando que a Recorrente cometeu as infrações tipificados no artigo anteriormente citado, acarretando dano ao Erário, correta a imposição da pena de perdimento e da cobrança da multa do valor aduaneiro.

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator