



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.728069/2011-58
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.690 – 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria II
Recorrente VINTAGE DENIM ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 11/01/2008 a 21/09/2010

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. O que, por conseguinte, configurada a interposição fraudulenta, ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Vanessa Marini Ceconello, substituída pelo conselheiro Valcir Gassen (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3102-001.695**, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 11/01/2008 a 21/09/2010

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76. ”

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma da decisão dada pelo Colegiado *a quo*, cancelando a autuação que aplicou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em face da ocorrência da presunção de interposição fraudulenta de terceira pessoa e dano ao erário, pela não

comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, e extinguindo o crédito tributário em comento.

Traz, para tanto, entre outros, que:

- Trata-se de auto de infração envolvendo a conversão da pena de perdimento em multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de sua apreensão, face a não localização, consumo ou revenda dessas mercadorias com presunção de interposição fraudulenta na operação de comércio exterior pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados – art. 23, §§ 2º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/76;
- A Lei 10.637/02 modificou o art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76 elastecendo a configuração de dano ao erário para as hipóteses de interposição fraudulenta e modificou o art. 81 da Lei 9.430/96, incluindo a declaração de inaptidão para a mesma hipótese;
- Da mera análise do texto legal, constata-se que as autoridades fazendárias possuem permissivo legal de aplicar penalidades, utilizando como meio de prova meros indícios, bastando para tanto “presumir que o importador não possui recursos financeiros suficientes para arcar com a operação de comércio exterior”, até prova em contrário da contribuinte;
- Todavia, a aplicação de penalidades, baseadas em meras presunções realizadas pelos agentes fiscais, se revela contrária aos princípios basilares do devido processo legal, ampla defesa e da verdade real, pois em muitos casos têm se constatado diversas arbitrariedades cometidas pelos agentes fiscais dos eventos que o levaram a presumir a prática da interposição fraudulenta presumida, já que não expõem de forma suficiente os elementos de convicção acerca do evento punível.

Em Despacho às fls. 11909 a 11912, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- O Colegiado *a quo* observou rigorosamente o que determina o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76;
- A decisão recorrida já cita acórdãos que confirma o entendimento do colegiado *a quo* – 9303-001.632 e 3102-00.792.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade na parte já admitida, pois tempestivo e comprovada a divergência suscitada. O que concordo com o Despacho de admissibilidade do recurso.

Passadas tais considerações, passo a discorrer sobre a matéria trazida em recurso – qual seja, necessidade de comprovação de fato ilícito quando se tratar de infração baseada na interposição fraudulenta, ocultação do real adquirente ou importador de mercadorias.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, expresso minha concordância com o voto do ilustre Winderley Moraes Pereira constante do acórdão recorrido – o que peço vênia para transcrever parte do voto (Grifos meus):

“Examinando os autos, consta do relatório da autuação, que o presente lançamento ocorreu em razão da Recorrente não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados em operações de comércio exterior. Em razão deste fato, entendeu a Fiscalização aplicar a hipótese de interposição fraudulenta com base na presunção legal prevista no art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, aplicando a multa de conversão da pena de perdimento controlada no presente processo.

A possibilidade da utilização em determinadas situações da presunção da irregularidade nos operadores de comércio exterior ou nas operações de importação foram aplicadas ao caso. A Recorrente, na impugnação alega a licitude das suas operações, e trouxe extratos bancários e outros documentos que segundo suas afirmações comprovariam as origens do Recurso, o que desqualificaria a interposição fraudulenta.

Julgando a impugnação, a autoridade a quo entendeu não estarem comprovadas nos documentos apresentados a origem dos recursos. Transcrevo abaixo o trecho daquela decisão que detalha a posição adotada neste julgamento.

" Apegando-se aos documentos apresentados pela interessada em sua impugnação, em sua grande maioria de nenhum valor probatório por se tratarem de declarações de importação e de notas fiscais, notamos que o contrato de mútuo citado pela interessada com o Banco Guanabara, no valor de dois milhões de reais, foi praticado em 01/12/2010, posteriormente às importações consideradas sem origem de recursos.

Com relação aos contratos com o Banco Máxima e com o Banco Votorantim, notamos que são de julho e de agosto de 2010, não servindo como suporte de recursos para as importações consideradas sem origem de recursos no período de janeiro a junho de 2010.

Vimos disso que a interessada não comprova a origem dos recursos. A própria alteração de Contrato Social, com valor de dois milhões, é de meados de 2010, o que mais uma vez deixa de fora as importações consideradas sem origem de recursos no período de janeiro a junho de 2010.

Os extratos do Unibanco apresentados, por si só, não comprovam a origem dos recursos para as importações em questão, demonstrando apenas que houve movimentação financeira.

Note-se que a autuação se fez por falta de comprovação da origem dos recursos, tendo em vista a falta de apresentação da documentação pedida pela fiscalização.

Esclarecer detalhadamente o procedimento contábil das operações de importação, juntar modelo exemplificativo do procedimento de importação, notas fiscais, contratos de empréstimo ou planilha de alguns valores remetidos ao exterior, os quais a interessada junta cópias em sua impugnação, não são suficientes para comprovar a efetiva origem de recursos.

Necessário seria a apuração em relação às operações efetuadas, que somam dezenas de importações sem comprovação de origem de recursos.

O fato de ter sido intimada várias vezes para comprovar a origem e a falta de apresentação dos documentos que a fiscalização pediu demonstram claramente a intenção da interessada de tornar a situação de difícil esclarecimento."

Sem sucesso na sua impugnação, veio novamente a Recorrente aos autos e interpôs Recurso Voluntários, já tendo conhecimento da decisão de primeira instância que indeferiu a impugnação em razão da ausência de origem dos recursos, mas mesmo assim, não trouxe nenhuma inovação quanto aos documentos e esclarecimentos já apresentados.

No Recurso Voluntário são trazidos as alegações que a origem dos recursos utilizados no comércio exterior viriam de empréstimos bancários e para justificar estas alegações, a Recorrente informa que trouxe extratos bancários que comprovariam a origem dos recursos.

O cerne da lide é demonstrar de forma satisfatória a origem destes valores que segundo a Recorrente constariam em numerário em caixa. Os contratos de financiamento que segundo a recorrente justificariam a origem destes valores foram firmados em 2010, dois anos após a existência destes números no balanço da empresa. Os extratos bancários em que a Recorrente utiliza em determinados momentos os limites de Cheque Especial são muito inferiores aos valores constantes do balanço patrimonial e do ano de 2009,

posterior a 2008 e também não podem justificar a origem destes recursos.

De outro giro, a discussão da comprovação da origem dos recursos já percorre um longo caminho, que vem desde o início do procedimento fiscal levado a efeito pela Delegacia da Receita Federal, onde a interessada vem sendo intimada seguidas vezes a apresentar documentos e esclarecimentos que não são apresentados.

Os livros fiscais, conforme detalhado na ação fiscal, somente foram apresentados quando da impugnação e não trouxe uma informações relevante para solução do mérito da lide, como detalhamento dos contratos e demonstrativos das receitas obtidas com as operações, os extratos bancários, não abarcam todo o período fiscalizado, limitando-se a descrever operações comerciais, não sendo indicado fluxos financeiros ou origem de recursos.

Ilustrando a falta de comprovação da origem dos recursos, tomemos como exemplo o Balanço Patrimonial para o ano de 2008, apresentado pela empresa (fls. 5640).

Registra como Ativo Circulante um Saldo no dia 01/01/2008 o valor de R\$ 19.353.068,00 (dezenove milhões, trezentos e cinquenta e três mil e sessenta e oito reais). O saldo desta mesma conta em 31/12/2008 é de R\$ 23.580.964,85 (vinte e três milhões, quinhentos e oitenta mil, novecentos e sessenta e quatro reais e oitenta e cinco centavos). Neste mesmo balanço consta da conta caixa (bens numerários) o valor de R\$ 11.121.470,52 (onze milhões, cento e vinte e um mil, quatrocentos e setenta reais e cinquenta e dois centavos) no dia 01/01/2008 e para o dia 31/12/2008 o saldo desta mesma conta é de R\$ 6.687.088,34 (seis milhões, seiscentos e oitenta e sete mil, oitenta e oito reais e trinta e quatro centavos). O estoque declarado para a empresa no dia 01/01/2008 é de R\$ 7.610.050,00 (sete milhões, seiscentos e dez mil e cinquenta reais) e o estoque final em 31/12/2008 é de R\$

15.860.620,00 (quinze milhões, oitocentos e sessenta mil, seiscentos e vinte reais).

Analizando os contratos de mutuo apresentados (fls. 4183 a 4205) constata-se que foram firmados nos meses de julho, agosto e dezembro de 2010 período posterior ao início das importações, objeto do lançamento, que estendem-se do período de janeiro de 2008 a setembro de 2010. Quanto aos extratos bancários (fls. 4206 a 4324), apresenta em determinados período o saldo da conta negativo em uma conta no banco Itaú, em razão de utilização de empréstimos realizados, mas são quitados durante o período, sendo o saldo final no dia 31/12/2008 um saldo negativo no valor de R\$ 1.830.612,19 (um milhão, oitocentos e trinta mil, seiscentos e doze reais e dezenove centavos), em outra conta o saldo no dia 29/12/2008 é positivo no valor de R\$ 3.947,55 (três mil, novecentos e quarenta e sete reais e cinquenta e cinco centavos), o restante dos extratos referem-se ao ano de 2011. Mesmo que considerado que todo este valor seria numerário da empresa, o valor é bem inferior àquele constante do balanço patrimonial da empresa no ano de 2008.

Assim, os recursos que poderiam advir destes financiamentos não justificam os recursos utilizados nas operações de importação, tampouco demonstrar de forma satisfatória a origem destes valores que segundo a Recorrente constariam em numerário em caixa. Os contratos de financiamento que segundo a recorrente justificariam a origem destes valores foram firmados em 2010, dois anos após a existência destes números no balanço da empresa.

Os extratos bancários em que a Recorrente utiliza em determinados momentos os limites de Cheque Especial são muito inferiores aos valores constantes do balanço patrimonial e do ano de 2009, posterior a 2008 e também não podem justificar a origem destes recursos.

De observação óbvia, os recursos que poderiam advir destes financiamentos não justificam os recursos utilizados nas operações de importação, além deste fato as operações bancárias listadas não vinculam os valores às despesas de comércio exterior, não sendo

indicado em que momento os recursos foram utilizados para quitação das despesas aduaneira e das mercadorias importadas.

De outro giro, a discussão da comprovação da origem dos recursos já percorre um longo caminho, que vem desde o início do procedimento fiscal levado a efeito pela Delegacia da Receita Federal, onde a interessada vem sendo intimada seguidas vezes a apresentar documentos e esclarecimentos que não são apresentados.

Os livros fiscais, conforme detalhado na ação fiscal, somente foram apresentados quando da impugnação e não trouxeram informações relevante para solução do mérito da lide, como detalhamento dos contratos e demonstrativos das receitas obtidas com as operações, os extratos bancários, não abarcam todo o período fiscalizado, limitando-se a descrever operações comerciais, não sendo indicado fluxos financeiros ou origem de recursos.

Toda a motivação do lançamento em discussão, vem da não comprovação da origem dos Recursos. A apresentação de contratos de câmbio e documentos utilizados no despacho aduaneiro comprovam a existência de Recursos, mas não a sua origem e em nada auxiliam na elucidação dos fatos e da interposição fraudulenta imputada a Recorrente. O problema central, a cerne da lide, não foi enfrentada, que era demonstrar a origem dos recursos.

A alegação de que teriam origem em empréstimos e a descrição dos assentamos que seriam realizados, sem as necessárias provas documentais não podem ser aceitas.

Os argumentos do Recurso Voluntário detalham a utilização do Recurso, mas o que interessa para a solução da questão é a origem dos recursos. O conceito de origem no que concerne a matéria tributária, esta assim definido no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva. 1 ORIGEM. Do latim origo, originis, em sentido amplo quer exprimir o começo ou causa de todas as coisas.

É assim, o germe, o motivo, o fundamento, a razão, a procedência.

Mostra, pois, a coisa eficiente ou a determinante das coisas ou a fonte de onde vieram ou procederam. É a força criadora. É o motivo.

Na linguagem técnica de do Direito Tributário, origem exprime a procedência ou o lugar de onde a coisa provém: é assim que se entende a expressão origem da mercadoria ou o certificado de origem da mercadoria ou do produto.

(...)”

*A origem é a procedência o nascedouro da coisa. Na investigação sobre a origem do recurso, busca-se o seu nascedouro de onde partiu. **A comprovação documental do fechamento de câmbio e do pagamento dos tributos aduaneiros, confirma a utilização do recursos, mas não ajuda em nada o esclarecimento quanto a sua origem, de onde provém.***

*Não há como mudar ou questionar o lançamento e a decisão da primeira instância. **Sem a comprovação que os recursos utilizados para o pagamento das operações de câmbio e dos tributos aduaneiros, teriam origem em receitas própria da Recorrente ou que as tenha recebido de forma lícita e legítima de empresas para a qual tenha prestado serviço. Firme neste entendimento, a presunção legal é fato aplicável ao caso em tela, configurando a interposição fraudulenta. Advindo daí, todas as implicações legais, quais sejam a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas e na sua impossibilidade a conversão desta pena em multa nos termos do art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.***

Vê-se que até o julgamento do acórdão recorrido não foram juntados documentos que pudessem comprovar que os recursos utilizados para o pagamento das operações de câmbio e dos tributos aduaneiros, teriam origem em receitas própria do sujeito passivo ou que as tenha recebido de forma lícita e legítima de empresas para a qual tenha prestado serviço.

Em Recurso Especial traz o sujeito passivo várias jurisprudências dos Tribunais, inclusive citando vários doutrinadores, juristas e discorrendo sobre princípios constitucionais e finalidade da norma. Descreve novamente os documentos já apresentados que, por sua vez, já haviam sido analisados pelo Colegiado *a quo*, sem inovar trazendo novos documentos ou argumentações para esclarecer e comprovar que os recursos utilizados para o pagamento das operações de Câmbio e dos tributos aduaneiros.

Ressurgindo, então, à questão sobre a presunção de interposição fraudulenta, importante trazer o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 (Grifos meus):

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

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

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

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

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

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

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

§ 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)"

Em síntese, vê-se que o art. 23, § 2º, do Decreto-Lei 1.455/76 traz literalmente que **se presume** interposição fraudulenta na operação de comércio exterior **a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.**

O que, por conseguinte, sendo a norma literal, cabe ao sujeito passivo demonstrar a origem dos recursos empregados na operação para afastar a presunção de interposição fraudulenta. Nesse caso, vê-se que, tanto a DRJ, bem como o colegiado *a quo* stressou a análise dos documentos e contratos apresentados pelo sujeito passivo em impugnação e recurso voluntário, manifestando que tais documentos não foram hábeis a comprovar a origem dos recursos empregados na operação.

Ademais, em Recurso Especial, independentemente da riqueza teórica, doutrinária e jurisprudencial descrita, o sujeito passivo não logrou êxito novamente em demonstrar a origem dos recursos, não apresentando conciliações, planilhas ou refutando eventual documento já apresentado que pudessem demonstrar os recursos empregados.

Processo nº 10880.728069/2011-58
Acórdão n.º **9303-006.690**

CSRF-T3
Fl. 11.930

Sendo assim, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama