



Processo nº 10907.001201/2009-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.436 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente FLORIDA S/A IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 19/07/2004

DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DISPOSIÇÃO LEGAL.

A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 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.

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE DA LEI.

O valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, acrescido pela Lei nº 10.637/2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia, se identificado irregularidade na exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.328**, de 29/11/2018 (fls. 1.472/1.502), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

O processo trata de Auto de Infração de fls. 3/8, lavrado contra a empresa **FLORIDA S/A**, referente a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face a efetivação de seu embarque para o exterior.

O procedimento fiscal teve origem em expediente do Banco Central do Brasil que, encaminhou à RFB ofício em que comunica a inexistência de comprovação do ingresso de moeda estrangeira no país, correspondente à contratação de câmbio relativa à **operação exportação** no valor de USD 8.000.000,00, realizada pela empresa **Florida S/A (exportadora)**, que se encontrava sob procedimento fiscal, inclusive relacionadas a interposição fraudulenta de pessoas, em operações de comércio exterior.

No Relatório Fiscal, o Fisco informa que o Contribuinte, no âmbito do Despacho de Exportação (DDE) nº 204082278/0, de 29/07/2004 e Registro de Exportação (RE) nº 04/0989593-001, de 19/07/2004, apresentou-se como sendo a Pessoa Jurídica Exportadora das mercadorias declaradas (venda de 9.411.765,00 kg de suco de laranja concentrado e congelado).

Entretanto, constatou-se, entre outros ilícitos, situação legalmente definida como interposição fraudulenta, pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, com a finalidade de ocultar os seus reais interessados.

A exportação tinha por objeto mercadoria produzida pela empresa, então denominada **Citrosuco Paulista S.A.**, atual **Fischer S/A (fabricante)**, que mediante a interveniência da empresa **Florida**, realizou a operação a que se reporta o presente lançamento. A Fiscalização entende que houve, em face do acusado cometimento de crime contra a ordem econômica, a interposição fraudulenta de pessoas, destinada a ocultar o verdadeiro interessado na operação praticada mediante simulação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos nessa operação empregados. Alega que a empresa **Florida** interveio na operação de exportação em questão apenas para dissimular a utilização de recursos da própria fabricante da mercadoria exportada, cuja origem licita não foi comprovada.

Tal conduta, conforme a legislação aplicável, ensejaria a aplicação da pena de perdimento as mercadorias objeto do despacho (DDE). Todavia, considerando que houve informação de seu embarque ao exterior ainda em 26/07/2004, conforme dados constantes do Sistema SISCOMEX, é cabível a conversão do perdimento em multa, pela impossibilidade de apreensão da mercadoria. A infração foi capitulada no Art. 673, 675, inciso IV, e 689, §1º, do Decreto nº 6.759, de 2009; Art. 23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo Art. 59 da Lei nº 10.637 de 2002; Art. 73, §§ e 2º, e Art. 77, da Lei nº 10.833, de 2003.

Ao final, concluiu pela **responsabilidade solidária**, por parte da empresa **Fischer S/A**, caracterizado como Infração prevista no Art. 23, V, do Decreto-lei n° 1.455, de 1976.

O detalhamento e a descrição completa dos fatos, encontra-se no Relatório Fiscal, Anexo ao Auto de Infração, às fls. 10/58 e, Relatório de Procedimento Fiscal de fls. 59/126.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificadas do Auto de Infração, o litígio foi instaurado por **Impugnação** interposta pela empresa fabricante - **Fischer S/A** (fls. 388/420), que a Fiscalização acusa de ter empreendidas as negociações paralelas à exportação de que se trata. A exportadora, empresa **Florida S/A**, é revel nos autos deste processo (não apresentou Impugnação). Em resumo, a responsável solidária argumentou que:

- primeiramente, elabora um extenso relato sobre as atividades da empresa e insiste que inexiste dano ao Erário e que não houve fraude nem prática de simulação;
- houve preterição do direito de defesa e existência de ilegitimidade de parte passiva, em razão de não ter colacionado os reais responsáveis pela prática da infração;
- admite que em algumas situações específicas, pratica “performance de exportação”, operação financeira cujo regramento impunha ao exportador nacional, adquirente da performance, a liquidação do contrato de câmbio, por meio de um banco no exterior, tão logo recebesse do importador estrangeiro a importância correspondente ao valor negociado;
- discorre sobre o ACC (Adiantamento Contratos de Câmbio), de modo a permitir ao exportador antecipar o recebimento em moeda local do valor de exportações futuras junto a instituições financeiras que atuam com operações de cambio;
- para comprovar a origem dos recursos aplicados na exportação, carreou aos autos documentos referentes às transações bancárias decorrentes da operação de compra e venda de “performance” realizada entre ela e a empresa Florida (fls. 450/460), intermediado pela empresa Entheos Trade Finance e Agribusiness;
- os documentos de transações bancárias acusam a emissão pelo Banco Santos de cheques administrativos (ordens de pagamento) em favor da Citrosuco S/A, contra os sacados Quality Negócios e Participações Ltda e Sanvest Participações S/A. Acusam também que os valores desses cheques administrativos foram creditados em conta corrente mantida pela Citrosuco no Banco Itaú S.A, mediante transferência eletrônica; os documentos foram trazidos aos autos, para respaldar lançamentos contábeis em conta de passivo, a crédito da conta adiantamento de clientes, que não foram identificados.

Por fim, refuta as acusações do Auto de Infração relativas às exportações realizadas. Requer seu afastamento do pólo passivo da exigência, tendo em vista a inexistência de prova de dano ao Erário e da ocorrência de fraude ou simulação.

A **DRJ em Florianópolis (SC)**, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **07-18.327**, de 04/12/2009, (fls. 1.302/1.309), considerou **improcedente** a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Nessa decisão, conforme a ementa, restou assentado que, **(a)** não foi verificado o alegado cerceamento do direito de defesa; **(b)** a pluralidade da sujeição passiva do lançamento é intrínseca à infração capitulada na peça acusatória, e **(c)** por presunção legal, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior configuram a interposição fraudulenta de pessoas nessas operações.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, a Ficher apresentou Recurso Voluntário (fls. 388/420), onde reitera, basicamente quanto ao mérito, os mesmos argumentos aduzidos na Impugnação, inovando apenas quanto às preliminares, que abaixo é resumido:

a) requer a nulidade da decisão recorrida em razão do cerceamento do direito de defesa; **b)** deve ser declarada a nulidade da decisão da DRJ por ter pretendido alterar os critérios jurídicos do lançamento fiscal; **c)** a nulidade da autuação fiscal, que não indicou os sujeitos passivos que cometeram a infração; **d)** que seja determinada sua exclusão do pólo passivo do lançamento fiscal, em razão do que dispõem os incisos II e III, do artigo 112, do CTN.

Decisão de Segunda Instância

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.328**, de 29/11/2018 (fls. 1.472/1.502), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Conforme ementa dessa decisão, o Colegiado assentou que: **(a)** o dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação de exportação que fez sair a mercadoria para o exterior, é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta real exportador, independentemente do prejuízo tributário perpetrado; **(b)** 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, de 1966, e **(c)** 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.

Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão nº 3302-006.328 e, por entender que houve omissão na apreciação de documentos comprobatórios juntados pela defesa, pois apesar desses documentos comprovarem o contexto em que foram realizadas as exportações, o Acórdão afirma que “não há uma única prova da efetivação do contrato de compra e venda de performance de exportação, conforme alardeado pelo recorrente”, a Contribuinte responsável opôs Embargos declaratórios de fls. 1.531/1.555.

Analizado o recurso, o Presidente da Turma, em seu Despacho de fls. 1.701/1.703), decidiu que deve ser indeferido o pedido de retificação de erro material - lapso manifesto, porém, acolheu parcialmente os Embargos de declaração, exclusivamente em relação à alegação de omissão quanto à apreciação dos documentos probatórios de fls. 1.449 a 1.463.

Acórdão de Embargos

Colocado para análise do Colegiado e, conforme **Acórdão nº 3302-007.598**, de 26/09/2019, decidiu acolher parcialmente os Embargos de Declaração para sanar a omissão, sem efeitos infringentes, e manter sem alteração a decisão proferida no Acórdão nº 3302-006.328.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão nº 3302-006.328, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3302-007.598, a empresa Fischer (responsável solidária), apresentou Recurso Especial (fls. 1.723/1.774), apontando divergência com relação a 5 (cinco) matérias. Veja-se:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Nulidade da decisão recorrida por falta de apreciação de argumentos e provas essenciais à lide	Acórdão nº 9101-002.871 Acórdão nº 2301-006.298
2.	Nulidade em razão da alteração no critério jurídico da autuação	Acórdão nº 9303-001.702 Acórdão nº 1401-002.822
3.	Nulidade do auto de infração em virtude de erro na identificação do real infrator	Acórdão nº 303-34.149 Acórdão nº 3301-004.677
4.	Inexistência de fundamento legal para a imposição da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em penalidade pecuniária antes da edição da Medida Provisória nº 497/2010 e da Lei nº 12.350/2010	Acórdão nº 3401-005.165 Acórdão nº 3301-005.188
5.	Necessidade de comprovação de conduta dolosa e dano ao erário para a imposição da pena de perdimento e atribuição de responsabilidade pela infração	Acórdão nº 3201-005.152 Acórdão nº 3201-005.574

No entanto, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, ante a contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos Acórdãos (paradigmas e recorrido), evidenciou-se que o Contribuinte **não logrou êxito**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, em relação às 5 matérias acima elencadas. Diante disso, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 04/05/2020 às fls. 2.058/2.067, **Negou Seguimento** ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Houve interposição de Agravo pelo Sujeito Passivo (fls. 2.071/2.109, que foi analisado pela Presidente da CSRF, e com base no Despacho em Agravo – 3ª Turma, de 15/09/2020 (fls. 2.170/2.182), Acolheu Parcialmente o Agravo e determinou o RETORNO dos autos à 3ª Câmara para as providências propostas no referido Despacho.

Cumprindo a determinação acima, procedeu-se a reanálise do Recurso Especial e, o Presidente da 3ª Câmara, com base no Despacho de Exame de Admissibilidade de RE de 24/09/2020 (fls. 2.184/2.191), concluiu por NEGAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte de fls. 1.723/1.774.

Cientificado do Despacho, a **Fischer S/A** (responsável solidário), interpôs novo Agravo (fls. 2195/2.213), reiterando os termos e requerendo o conhecimento do recurso. Analisado os argumentos suscitados com os paradigmas apontados, a Presidente da CSRF, com base no Despacho em Agravo de 11/11/2020 (fls. 1.131/2.257), decidiu por acolher e **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, tão somente quanto: à (**divergência 4**): “inexistência de fundamento legal para a imposição da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em penalidade pecuniária antes da edição da MP nº 497, de 2010, e da Lei nº 12.350, de 2010”; e com relação a (**divergência 5**): “necessidade de comprovação de conduta dolosa e dano ao Erário para a imposição da pena de perdimento e atribuição de responsabilidade pela infração”. Veja-se:

a) Com relação à **divergência 4**, desta forma comprovou-se a divergência:

No Acórdão recorrido, “NÃO há mesmo qualquer enfrentamento da aplicabilidade do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, **em sua redação original**, a operações de exportação. Até porque, reconhece-o mesmo o agravante, tal aspecto não constava de seu recurso voluntário. Ocorre que isso foi posto em sede de Embargos de declaração, ainda que não por omissão, mas sim por contradição.

Talvez por isso, no exame de sua admissibilidade o Presidente não os rejeitou apenas por não ter havido a indicação dessa matéria no recurso voluntário: ele os rejeitou expressamente dizendo que o colegiado entendeu que a “*legislação citada na decisão*” se aplicava à operações de exportação. A transcrição acima demonstra que a legislação já foi citada com a alteração objeto de toda querela”.

De outro lado, veja-se o que diz o primeiro paradigma (Acórdão 3401-005.165):

“Desse modo, enquanto não se iniciou a vigência da Medida Provisória 497/2010, que expressamente previu a aplicação de multa substitutiva para exportações, ao alterar a redação do artigo 23, do Decreto lei 1.455/1976, qual seja, a partir de 26 de julho de 2010, não haveria base legal para o lançamento da multa, de forma que é insubsistente o auto de infração nesse ponto”. (Grifei)

Dante disso, e face à norma regimental que atribui ao Presidente do Colegiado o pronunciamento monocrático acerca do cabimento dos embargos, pronunciamento este que integra o acórdão e é definitivo, não há como não considerar tal entendimento divergente do exposto nos dois paradigmas colacionados, nos quais se acolheu precisamente a tese apontada no recurso especial: que antes da Lei nº 12.350, não haveria fundamento para exigir-se a multa em operações de exportação.

b) Com relação a divergência 5: Confira-se trecho do voto condutor do **recorrido**:

“Voltando aos autos, conforme já amplamente explicado, o recorrente utilizou de meios escusos para ocultar o verdadeiro exportador das mercadorias na operação de exportação referente ao Registro nº 04/0989593001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0. Diante desse quadro, e em virtude da infração ser de mera conduta, não importando a materialização do resultado, até porque ele é presumido por lei, é lícita sua imputação como responsável tributário”.

Parece claro que o Colegiado entende despicienda a comprovação da circunstância no art. 72 da Lei 4.502, de 1964, e que, comprovada a simulação, a autuação recai sobre o responsável independente de prova de sua participação no esquema dissimulatório ou, até mesmo, de qual seria o seu benefício com a situação. Veja-se como entendeu, no caso, os **paradigmas** apresentados:

No primeiro paradigma, Acórdão nº 3201-005.152, de 2019 efetivamente se diz:

“(...) Para a configuração da fraude ou da simulação é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo (dolo), conforme pode ser verificado no disposto no Art. 72 da Lei 4.502/64”, (...).

Enquanto no segundo paradigma Acórdão nº 3201-005.574, de 2019, se afirma:

“(...) Imprescindível a comprovação do dolo por parte do Fisco para a tipificação da interposição fraudulenta de pessoas, na situação do inciso V do art. 23 do DL 1455/76, ou seja, a denominada “ocultação comprovada”. Diante

E isso o faz, mesmo divergente do entendimento formulado em ambos os paradigmas, embora seja certo que neles não se examinou hipótese em que se houvesse mantido o lançamento contra o “contribuinte” e afastado a exigência relativamente ao solidário, como se quer aqui.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificado do Acórdão nº 3302-006.328, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3302-007.598, do Recurso Especial do Contribuinte (que foi negado seguimento) e do Agravo que foi dado parcial seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 2.270/2.277, requerendo que, no mérito, seja negado provimento ao citado Recurso Especial, mantendo-se a decisão recorrida.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento de 04/05/2020, às fls. 2.058/2.067, bem como do seguimento parcial dado pela Presidente da CSRF, no Despacho em Agravo de 11/11/2020, às fls. 1.131/2.257, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte, nas 2 matérias.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: *(i) Da exigência de multa decorrente da conversão da pena de perdimento em casos de exportação, anteriores à MP nº 497, de 2010, e (ii) Da necessidade de comprovação de conduta dolosa e dano ao Erário para a imposição da pena de perdimento e atribuição de responsabilidade solidária pela infração*".

Ressalta-se que o Auto de Infração foi lavrado contra a empresa **Flórida S/A** - a exportadora das mercadorias e sujeito passivo da penalidade aduaneira. A Recorrente - empresa **Fischer S/A (fabricante)**, sucessora de Citrosuco, foi incluída no polo passivo da autuação, na condição de responsável solidária. A empresa **Flórida**, por sua vez, não apresentou recurso e permanece revel no processo.

1) Da necessidade de comprovação de conduta dolosa e dano ao Erário para a imposição da pena de perdimento e atribuição de responsabilidade pela infração.

A empresa Fischer S/A (fabricante, responsável solidária), sustenta que a multa substitutiva da pena de perdimento não pode ser aplicado ao caso, posto que “não há, nos autos, elementos concretos que autorizem a atribuição de responsabilidade à Fischer S/A pela infração, nos termos do art. 95, I, do Decreto-lei nº 37, de 1966”. Aduz que não houve dano ao Erário e esse elemento é imprescindível para caracterização de interposição fraudulenta.

No entanto, entendo que, como base nos elementos constantes dos autos e com suporte no Relatório da Fiscalização, esse tópico foi muito bem enfrentado e conclusivo, no voto condutor do Acórdão recorrido. Veja-se trecho reproduzido (fl. 1.492):

“Ao regressar aos autos, temos que o Recorrente participou de uma simulação para ocultar o **real exportador**. Nos termos do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, essa conduta é considerada dano ao erário. Nos termos do §1º, dessa mesma dicção legal, a conduta é punida com a pena de perdimento das mercadorias. E, nos casos em que a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, a pena será a multa equivalente ao preço constante da nota fiscal de exportação.

Pela assertivas feitas, afluem razões jurídicas para manter a aplicação da multa prevista no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, **uma vez que ficou provada a conduta infracional do recorrente**”. (Grifei)

A legislação sobre a qual indica, é o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela lei nº 10.637, de 2002. Confira-se a redação do dispositivo:

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

(...).

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

(...).

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

§ 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 **A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida**. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 4º (...). [Grifei].

O inciso V do dispositivo acima, dispõe claramente ser **dano ao Erário** importar **ou exportar** mercadorias com ocultação dos reais intervenientes (fabricante - Fischer) mediante fraude, **simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Tal dispositivo legal, cuja norma foi reproduzida pelo inciso XXII, do art. 689, do Regulamento Aduaneiro, em vigor à época dos fatos (Decreto nº 6.759, de 2009), considera dano ao Erário, punível com perdimento da mercadoria, a ocultação do real vendedor ou comprador **em operações de comércio exterior**, mediante fraude ou simulação, inclusive através da interposição fraudulenta de terceiros.

Outro detalhe fundamental é que o chamado dano ao Erário não engloba apenas as situações em que há falta de recolhimento de tributos (ilícito fiscal), mas também quando se materializa infração à legislação cambial (infração cambial) ou mesmo aos controles aduaneiros exercidos nas operações de comércio exterior (infrações administrativas ao controle aduaneiro).

Nessa linha, cabe informar que o procedimento de fiscalização que culminou na lavratura do Auto de Infração na **exportadora Flórida**, teve início com um Ofício encaminhado pelo Banco Central do Brasil (fl. 51) à DRF em Paranaguá/PR, que relatou a falta de liquidação do contrato de câmbio relativo à operação de exportação aqui tratada. Em atenção ao ofício do Banco Central, a Fiscalização passou a investigar a operação e solicitaram informações à Alfândega do Porto de Santos, unidade onde foi processado o despacho de exportação

A Fiscalização da Alfândega do Porto de Santos/SP, encaminhou à DRF-Paranaguá/PR, o Relatório de Procedimento Fiscal (fls. 59/126) que descreve, com detalhes, diversas irregularidades em relação à empresa **Flórida** (exportadora). Reuniu informações acerca das circunstâncias em que foi realizada a exportação acobertada pela DDE nº 2040822178/0, tendo realizado diligências e coletado documentos junto à exportadora Flórida, ao agente marítimo Reliance Agenciamento e Serviços Portuários Ltda. e, a fabricante dos produtos **Fischer S/A**.

Nesse extenso Relatório elaborado pelo Fisco a partir das diligências (coleta de provas) efetuadas, a Fiscalização conclui que **a empresa Flórida teria sido constituída com o objetivo de fraudar o Fisco e que não dispunha de recursos próprios para fazer frente à operação de exportação executada**. Assim, entendeu que teria se caracterizado a infração prevista no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, uma vez que a empresa Flórida seria “inidônea”, uma vez que não liquidou o contrato de câmbio da operação, enquadrando-se na prática de ilícitos financeiros, fiscais e aduaneiros e, portanto, não teria havido comprovação da origem dos recursos utilizados na operação.

No Recurso Especial, a Fischer informa que na realidade efetuou uma operação de “compra e venda de performance”, com a empresa Florida S/A, conforme termos de contrato por ela juntado aos autos e, “(...) demonstrou, em sua Impugnação e no Recurso Voluntário, que não houve qualquer prejuízo ao controle de preços de transferência na exportação realizada pela Flórida” (...). No entanto, há que ser ressaltado que, ao contrário do que explicitou, a caracterização do dano ao Erário não está atrelada somente a inexistência de recolhimento do tributo, mas também nas infrações previstas no referido dispositivo. Portanto, o dano ao Erário decorre das infrações previstas na lei e deve ser observado pelos contribuintes.

O art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, representa hipótese expressamente prevista como dano ao Erário, sendo inequívoco que um dos bens jurídicos por ele tutelado é o patrimônio público, qual seja, **recomposição do Erário** ante o dano sofrido com a conduta do agente prevista no tipo legal. Observa-se que a referida infração atenta contra o **controle aduaneiro**, sendo certo que, ao proibir a conduta de ocultar o sujeito passivo mediante fraude ou simulação, a norma em comento visa a punir as burlas à sistemática de fiscalização e controle das operações levadas a cabo no comércio exterior.

Nesse diapasão, a interposição fraudulenta de terceiro, passou a ser disciplinada pela legislação, sendo concebida como a interveniência de terceiro em operação tendente a promover a ocultação do verdadeiro importador **ou exportador** de mercadorias, com o propósito de burlar o Fisco. Além disso, foi contemplada em lei (§2º, V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976) a **interposição fraudulenta presumida**, quando não for comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação.

E, conforme consta dos autos, o ponto crucial que deveria ter sido comprovado pela exportadora Florida, **e que não o fez no processo** (não apresentou Impugnação), seria a apresentação, por meio de documento hábil e idôneo, a **origem, disponibilidade e transferência** dos recursos aplicados nas operações.

A Fiscalização informa no Relatório Fiscal que a exportadora Florida, submeteu-se a Declaração de Exportação DDE nº 2040822178/0 (RE nº 04/0989593-001), e constatou a utilização da empresa, apresentada formalmente na figura de exportadora, como mero anteparo de modo a ocultar a real característica da operação, bem como concluiu pela responsabilidade solidaria em tais fatos, por parte da empresa Fischer S/A, (ex Citrosuco) e tal agir configura infração prevista no Art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

No Relatório de Procedimento Fiscal à fls. 36, desta forma restou consignado:

“c) **A venda do suco de laranja da Fischer S/A para a Flórida S/A**, ocorreu em 21/07/2004, conforme NF 101492, cópia às fls. 67, sendo que o embarque do produto foi concluído em 26/07/2004, conforme BLs de fls. 76 e 77. Pelo que se verifica na mencionada Nota Fiscal, quando o produto foi vendido, já se encontrava armazenado no recinto da Fischer S/A no Porto de Santos. Neste sentido, a Fischer informa no item 15

do documento de fls. 84, que "a venda do Suco ocorreu em momento imediatamente anterior ao embarque, não tendo sido incorrido custos de armazenagem".

Como se vê, temos, então, que a questão central da lide diz respeito a ocultação do real exportador da operação de exportação referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0. Relaciono alguns eventos, extraídos do recorrido, que levaram a Fiscalização a tal conclusão (fl. 1.485):

"(...) **c)** Não foi encontrada a nota fiscal de compra da mercadoria exportada, nem localizado o respectivo lançamento contábil na escrita fiscal da sociedade Flórida; **d)** A mercadoria foi fabricada pela Fischer S/A, que promoveu embargue de mesmo produto armazenado no mesmo local, no mesmo navio e para o mesmo comprador estrangeiro; **e)** Não foi localizada a nota fiscal referente à exportação, nem tampouco os respectivos lançamento contábeis; **f)** A sociedade Flórida não detinha recursos próprios para aquisição da mercadoria exportada em seu nome; **g)** Não há registro de fechamento de câmbio decorrente da citada operação; (...). (Grifei)

De todo o exposto, principalmente as sólidas conclusões a que chegou a Fiscalização (Alfândega do Porto de Santos e de Paranaguá – Relatórios de fls. 10/126), reputa-se existir robusta comprovação, tanto da existência de prática de infração à legislação cambial e aduaneira, quanto da participação efetiva de terceira empresa – a fabricante **Fischer S.A.**, em tal conduta, na condição tanto de beneficiária como concorrente nas práticas apontadas.

Repise-se que o dano ao Erário no presente caso, decorre de presunção legal, sendo a proposta da pena, bem como sua eventual conversão, definido legalmente. Claro está, bastando que a infração se enquade nas hipóteses previstas, sendo inexigível a prova de como e em que montante esse fato redundou em prejuízo aos cofres públicos.

Aliás, essa matéria está sumulada, conforme Súmula CARF nº 160, a seguir:

Súmula CARF nº 160

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

Considerando os motivos acima exposto e outros constante dos autos, restou configurado o **dano ao Erário Público** e, foi lavrado o Auto de Infração para exigência da multa tipificada nos §§ 1º, 2º e 3º, V, do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com alteração dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002.

Dentro desse contexto, entendo restar correto a caracterização da responsabilidade tributária de que trata o Art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66, de 1966, conforme transcrita abaixo:

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

Dessa forma, deve, portanto, a empresa FISCHER S/A, ser mantida na condição de responsável conjunto pela infração apurada nestes autos.

(i) Da possibilidade de exigência de multa decorrente da conversão da pena de perdimento em casos de exportação anteriores à publicação da MP nº 497, de 2010

Como relatado, o argumento recursal da Fischer (responsável solidária) centra-se no suposto descabimento da aplicação de penalidade tomado por base de cálculo o "valor aduaneiro" da mercadoria em hipótese de exportação, ou seja, discute-se a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, em razão do cometimento da infração de

interposição fraudulenta de terceiros em operação de exportação de mercadorias para o exterior, anteriormente à vigência da Medida Provisória nº 497/2010.

A empresa Fischer S.A em seu recurso, afirma que, “*Como se vê, os acórdãos paradigmáticos são categóricos ao afirmar a inaplicabilidade da multa prevista no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 à operações de exportação anteriores à Medida Provisória n. 497/2010 e a Lei nº 12.350/2010*”.

A multa em questão está prevista no art. 23 do Decreto-Lei 1.455, de 1976, com alteração introduzida pela Lei nº 10.637, de 2002, com o seguinte teor:

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

(...).

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

§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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002). – Grifei.

Como pode ser percebido do teor normativo do inciso V, a infração de que se trata alcança as operações realizadas com mercadorias estrangeiras, ou nacionais, **na importação ou na exportação**. De uma leitura rápida, não parece remanescer quaisquer dúvidas em relação à possibilidade de aplicação da multa no caso constatação de interposição fraudulenta de terceiros nos procedimentos de exportação de mercadorias para o exterior.

No entanto, a discussão travada diz respeito ao disposto no §3º do artigo 23, que especifica que a multa pela conversão da pena de perdimento seria equivalente ao **valor aduaneiro das mercadorias**, conceito que, como é de conhecimento de todos, está associado tão somente à **valoração** de mercadorias na importação e não na exportação.

Nesse contexto, o que fez a MP nº 497/2010, foi alterar a possibilidade de base de cálculo de “valor aduaneiro” para “preço da mercadoria ou similar em condições de livre concorrência”. Ao fazê-lo, contudo, não importou em declaração de ilegalidade ou constitucionalidade do formato anterior de multa. Apenas inseriu novo critério quantitativo, sem **jamas alterar o critério material da norma tributária sancionadora**. Não há na norma qualquer alteração relacionada às circunstâncias passíveis de serem alcançadas pela sanção.

Esse entendimento não é novo nesta 3ª Turma da CSRF. Retrata a jurisprudência deste Colegiado, uma vez que as razões do nosso convencimento coincidem com as expostas pelo *Conselheiro Henrique Pinheiro Torres*, transcritas no **Acórdão nº 9303-004.220**, de 10/08/2016, que reproduzo trechos e passo a dotá-los como razão de decidir:

“Em síntese apertada, decidiu o aresto que **multas relativas a irregularidades na exportação**, ainda que não tenham qualquer relação com a arrecadação do imposto de exportação, deveriam ser calculadas em razão da base de cálculo daquele imposto e que multas relativas a irregularidades na importação deveriam ser calculadas em razão da base de cálculo do imposto de importação.

Assim sendo, concluiu, **o legislador equivocara-se ao prever a aplicação de multa por irregularidade na exportação, calculada sobre o valor aduaneiro**, já que tal valor corresponderia a um conceito inerente à importação. **O uso discordar**.

A primeira condição para se empreender uma interpretação sistemática é a coerência do Ordenamento Jurídico.

Ou seja, há, com efeito, antinomias que devem ser solucionadas pelos já conhecidos critérios hierárquico, temporal ou de especificidade, mas a solução sempre resultará na adoção de uma das normas aparentemente antinômicas (posterior ou mais específica), conforme previsto nos parágrafos do art. 2º do Decreto Lei nº 4.657, de 1942, ou mediante o correspondente controle formal, mediante a aplicação, por exemplo, do art. 97 do CTN.

Ocorre que, no caso concreto, afastou-se a aplicação da lei em razão de critério exclusivamente didático. Deveras, o comando cuja aplicação foi afastada pelo colegiado recorrido emana de lei em sentido formal, que não foi alvo de decretação de constitucionalidade, trata de matéria para a qual não há uma lei mais específica e, como apontado pelo voto condutor, não se sujeitava à lei posteriormente editada.

Também não vejo como pretender rejeitar a lei vigente sob a alegação de que deveria haver uma que se apresentasse mais específica, mas que à época dos fatos, ainda não vigia. Seria o mesmo que uma antinomia de *lege ferenda* (face à lei que viria a ser criada).

Isto posto, **diferentemente do que afirmou o acórdão recorrido, não vejo como invalidar a opção do legislador por definir o valor da multa relativa a irregularidade na exportação em montante equivalente ao valor aduaneiro.**

A lei definiu uma base e tal base é perfeitamente apurável. Com efeito. Inobstante seja natural tomar como sinônimos valor aduaneiro e base de cálculo do imposto de importação, tais institutos possuem vida própria.

Ou seja, é fato que, nos termos do art.75, I do Decreto nº4.543, de 2002,vigente à época das operações aqui debatidas, a base de cálculo do imposto de importação, quando a mercadoria se sujeitasse à alíquota *ad valorem*, seria o valor aduaneiro, observadas as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio GATT 1994 (AVA), mas a recíproca não é verdadeira. Uma mercadoria imune, por exemplo, está excluída da incidência do Imposto de Importação e, ainda assim, possui valor aduaneiro.

De fato, Valor Aduaneiro é um instituto jurídico distinto da base de cálculo do imposto de importação (ou direitos aduaneiros, se adotada a nomenclatura do AVA), criado com o objetivo de viabilizar a uniformidade do controle aduaneiro. **Ou seja, o legislador pátrio adotou o Valor Aduaneiro como base de cálculo, mas este instituto, repita-se, tem existência autônoma.**

Assim sendo, não há qualquer obstáculo para que o legislador aproveite o conceito de valor aduaneiro para outros aspectos inerentes ao controle aduaneiro, salvo o combate ao dumping, expressamente afastado pelo AVA. Aliás, não há obstáculo sequer a que tal instituto jurídico seja empregado em outra finalidade, como ocorre, por exemplo, na fixação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, que, embora cobradas no registro da DI, não se confundem com os direitos aduaneiros.

Muito pelo contrário, se o objetivo almejado é a uniformização, quanto maior for o aproveitamento dos conceitos do AVA pelo Ordenamento Jurídico Nacional, maior será o atingimento daquele objetivo.

Confira-se, a propósito, o texto introdutório do AVA, que delimita os princípios que nortearam a sua edição (GN):

Os Membros, Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais; Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento; Reconhecendo (...).

Reconhecendo que **a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros** deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento; Reconhecendo que os

procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o *dumping*; Acordam o seguinte:

(...).

Por outro lado, não se pode olvidar que o legislador não determinou a imputação de multa no valor aduaneiro, mas em valor equivalente ao que seria aquele valor. Confira-se a redação do §3º do art. 23 do Decreto nº1.455, de1976, vigente à época dos fatos:

§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.

Ora, valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. O legislador, repita-se, elegeu um critério objetivo e apurável, como será melhor exposto a seguir, pouco importando se, tradicionalmente, esse critério é empregado para o cálculo de direitos aduaneiros ou contribuições devidas na importação. Trata-se de lei vigente e cuja inconstitucionalidade, até o momento, não foi declarada.

Dito isto, passa-se à segunda premissa que orienta este voto: o Fisco, efetivamente, calculou um valor equivalente ao valor aduaneironostermosdoart.1doAVA-GATTearecorrentenão se insurgiu contra esse critério.

O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou apagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(...)

De fato, a multa foi calculada sobre o valor constante dos documentos de exportação e, como tal, sobre o preço de venda da mercadoria. E não se alegue que não haveria como se proceder a tal apuração em razão de que a mercadoria destinava-se à exportação.

Deveras, não me parece razoável concluir que a mercadoria exportada, se considerada a origem, também não seja importada, se considerado o destino. Como é cediço, importação e exportação são duas faces da mesma moeda: a mesma mercadoria que é vendida pelo exportador nacional é adquirida pelo importador estrangeiro. Trata-se de pólos distintos do mesmo contrato de compra e venda.

Nessa esteira, revela-se evidente que o valor da venda pelo exportador é o mesmo valor da compra pelo importador e, consequentemente, o valor equivalente ao valor aduaneiro da operação, valorada segundo o primeiro método.

Assim, como bem apontou a d. Procuradoria da Fazenda Nacional em seu Recurso Especial de divergência, a partir do ato novel, o legislador definiu um novo critério para aferição da base de cálculo da multa, mas isso, evidentemente, não invalida o procedimento realizado sob a égide da redação anterior.

Aliás, não atrai sequer a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c" do CTN, já que o Fisco, para cálculo do valor de transação, utilizou exatamente os valores constantes dos documentos previstos na nova redação do §3º do art. 23 (destaquei):

§3º As infrações previstas no *caput* serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

(...)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional”.

Como se vê, o legislador não estabeleceu o valor aduaneiro como a base de cálculo da multa de conversão, mas sim o valor a ele **equivalente**.

Nesse mesmo sentido, mais recente essa 3ª Turma da CSRF confirmou o entendimento de que a multa de conversão do perdimento é aplicável quando há irregularidade na exportação, mesmo para o período anterior ao advento da MP nº 497/2010, conforme se depreende do Acórdão nº 9303-005.988, de 29/11/2017 e 9303-007.343, de 16/08/2018. Confira-se ementa do Acórdão 9303-005.988, de 2017:

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação.

Ante o exposto, com relação a essa matéria, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela empresa **Fisher S.A.** - responsável solidária.

Conclusão

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto por conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe** provimento, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos