



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.722200/2018-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.766 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente HERNANE ALEXANDRE DE SOUSA RESENDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2018

OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. FATO PRESUNTIVO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IN 228/2002. AUSÊNCIA DE RESPOSTA. FINALIZAÇÃO SUMÁRIA.

A falta de comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados na operação de importação caracteriza, por presunção, a prática da interposição fraudulenta no comércio exterior, definida no §2º do artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que lhe dava provimento. Designado redator, para redigir o voto vencedor, o conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira- Presidente e Redator

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora) e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado face ao Acórdão nº **12-109.945**, proferido pela 4ª Turma da DRJ/RJO, que decidiu por REJEITAR as preliminares de nulidade por ausência de provas e NON BIS IN IDEM; e, no mérito, negou PROVIMENTO a impugnação para manter integralmente a multa substitutiva do perdimento equivalente ao valor aduaneiro da mercadorias de R\$ 70.931,44, decorrente da caracterização da interposição fraudulenta; concedeu provimento a impugnação para julgar improcedente o arbitramento do valor da mercadoria e a aplicação de multa de 100% da diferença entre o valor arbitrado e o valor declarado no montante de R\$ 89.352,84; concedeu provimento a impugnação para julgar improcedente a cobrança da diferença de R\$ 16.083,50 de Imposto de Importação, de R\$ 1.876,41 de PIS e de R\$ 9.516,09 de COFINS relacionada aos acréscimos derivados do arbitramento; declarou preclusa a matéria e julgar procedente a reclassificação fiscal das mercadorias em nova NCM; concedeu provimento a impugnação para julgar improcedente a qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%; declarou preclusa a matéria e julgar procedente a multa administrativa aduaneira de R\$ 200,00 decorrente de fatura em desacordo com as regras estabelecidas na legislação; bem como julgou procedente a multa administrativa aduaneira de R\$ 1.921,62 por classificação incorreta das mercadorias.

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório apresentado no acórdão supracitado:

Versa o presente processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo Fisco dos autos de infração do Imposto de Importação - II (fls.

3/15) no valor de R\$ 42.325,33; do PIS (fls. 20/24), no valor de R\$ 4.937,96; e da COFINS (fls. 15/19), no valor de R\$ 25.042,54 todos acrescidos da multa qualificada de 150% e dos juros de mora.

Além destes foi lavrado auto de infração para cobrar a multa administrativa aduaneira relacionada a 100% da diferença entre o valor arbitrado e o valor declarado; a multa regulamentar equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento; a multa de 1% proporcional ao valor aduaneiro e a multa administrativa aduaneira por fatura comercial em desacordo.

O entendimento fiscal encontra-se disposto no Termo Complementar à Descrição dos Fatos (fls. 26/124), cujo teor, em síntese, a seguir se reproduz:

DESCRIÇÃO DOS FATOS ANEXA AO AUTO DE INFRAÇÃO Preliminarmente, o que chamou a atenção do fisco foram os preços unitários declarados dos produtos por quilograma líquido (**US\$ 0,9624 fob** ou **US\$ 1,10 cfr**).

Através de extrações de dados efetuadas nos sistemas da receita federal do Brasil foram analisadas importações ocorridas no ano de 2017 de produtos similares aos descritos na DI em análise (fios de algodão da mesma posição na ncm). Como resultado detectou-se que os valores declarados na DI nº 17/0156413-2 estavam muito abaixo dos valores praticados pelo mercado internacional em outros países, apontando novamente para a ocorrência de fraude de valor (não localizados registros de importações do Vietnã para a posição 5205 no ano 2017).

Medida provisória 2.158-35/2001 art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela secretaria da receita federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela secretaria da receita federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes

da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal.

O contribuinte foi intimado a fazer as seguintes comprovações ou apresentar documentos:

☐ Comprovar através dos extratos bancários originais das respectivas contas correntes a origem lícita, a disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros utilizados na operação de comércio exterior amparada pela DI, indicados na tabela solicitada, deixando claro e inequívoco qual o caminho percorrido pelos recursos desde a sua origem até seu destino final.

☐ Indicar e marcar os lançamentos (débitos) relativos aos pagamentos e/ou transferências dos recursos financeiros ao exportador (câmbio), tributos, taxas, depósito judicial, honorários advocatícios e demais despesas (desembolso dos valores);

☐ Indicar e marcar os lançamentos (créditos) relativos aos depósitos e remessas para aquisição da mercadoria (origem dos recursos); e ☐ Identificar as respectivas pessoas físicas e jurídicas depositantes e/ou remetentes dos créditos e beneficiárias dos pagamentos e/ou transferências, principalmente os lançamentos sob os seguintes históricos: ted, tbi, doc, depósito, importação ou cobrança e em específico os lançamentos a seguir:

Banco bradesco, agência 5612-0, c/c 410-3 21/12/2016 R\$ 5.315,00 ted Banco do Brasil, agência 2522-4, c/c 6512-9 08/09/2016 R\$ 12.810,00 transferência 09/09/2016 R\$ 9.812,00 depósito 3/09/2016 R\$ 25.018,70 depósito 13/09/2016 R\$ 11.907,50 transferência 19/09/2016 R\$ 28.369,47 depósito ☐ Apresentar os documentos originais instrutivos do despacho aduaneiro: fatura comercial, romaneio de carga, e fatura proforma, declaração oficial de preço e respectivas traduções juramentadas (foram apresentadas cópias).

☐ Identificação completa da pessoa física responsável pelas assinaturas da fatura comercial e packing list instrutivos da DI e das faturas proforma supracitadas no item anterior, com a indicação do respectivo cargo, telefone e e-mail, demonstrando seu vínculo com a empresa fabricante/exportadora dt company ltd, mediante documento com reconhecimento público da assinatura aposta no documento, através de notário público, acompanhado de confirmação do serviço consular brasileiro no país do exportador (consularização1);

Comprovação da existência do fabricante/exportador dt company ltd, do registro e responsáveis legais do mesmo junto aos órgãos governamentais do país (Vietnã), inclusive com assinatura do representante legal e comprovação da capacidade de representação perante a empresa, com reconhecimento público da assinatura aposta no documento, através de notário público, acompanhado de confirmação do serviço consular brasileiro no país do exportador;

☐ Cópia do documento oficial de exportação da mercadoria processada pela alfândega do país de origem e procedência (Vietnã), reconhecida por notário público daquele país e consularizada; e ☐ Apresentar o comprovante da transferência e extrato do mês de maio/2017 da conta corrente de origem dos recursos de R\$ 33.648,91 à empresa forer comércio exterior ltda, para pagamento das despesas com armazenagem à portonave - nota fiscal nº 320824, conforme indicado na planilha apresentada em 23/06/2017.

O contribuinte não identificou as pessoas físicas/jurídicas dos lançamentos relativos à comprovação da origem dos recursos, comprovantes dos depósitos e transferências na data do pagamento do contrato de câmbio.

Ao invés de atender às exigências, o interessado quer delimitar o que a fiscalização federal deve fiscalizar sob alegações de que não é razoável, coerente ou permitido.

Lista-se os principais fatos constatados por esta fiscalização, após análise do material entregue:

☐ *Os indícios de interposição fraudulenta presumida decorreram da não apresentação de documentos comprobatórios e extratos bancários solicitados no decorrer do peca para comprovar a origem legal das transferências e depósitos para pagamento das despesas.*

☐ *Destaca-se as origens do depósito judicial para a liberação das mercadorias, honorários advocatícios, extratos bancários desde o primeiro contrato de câmbio até a entrega antecipada da mercadoria, identificação das pessoas físicas e jurídicas nos comprovantes dos depósitos e transferências nas datas próximas aos contratos de câmbio e comprovantes e extratos bancários relativos às despesas com armazenagem em maio/2017;*

☐ *O importador optou por não apresentar os extratos bancários solicitados e identificar as respectivas pessoas físicas e jurídicas depositantes e/ou remetentes dos créditos através dos comprovantes de transferências e depósitos solicitados nos termos de intimação;*

☐ O contribuinte não apresentou os documentos originais fatura comercial, romaneio de carga, fatura proforma, declaração oficial de preço e respectivas traduções juramentadas, entre eles documentos de instrução do despacho da DI obrigatórios por lei. Tratando-se de suspeitas de fraude documental, necessários os originais para análise, instrução e possível representação fiscal para fins penais;

☐ O contribuinte declarou ter realizado negociação direta e pessoal com o exportador. No item 11 da proforma invoice apresentada em 10/02/2017 consta a informação: assinado e confirmado por e-mail. Intimado, em 23/06/2017 o contribuinte alegou não ter guardado o envelope da correspondência. Não houve a comprovação do envio da proforma através de trocas de e-mail e/ou correspondência, segundo assinalado no referido documento;

☐ Diversos documentos relativos à identificação do signatário da fatura comercial, existência do fabricante, declaração de exportação, etc não foram apresentados para comprovar a negociação comercial perpetrada entre as pessoas interessadas, entre adquirente e exportador/fabricante, ou não foram adequadamente apresentados, certificados, chancelados pela representação diplomática do Brasil no país de origem, traduzidos por tradutor público juramentado. Portanto, não legalizados na forma da lei, embora tenha sido alertado nas intimações fiscais. Destarte, restaram não comprovadas documentalmente as tratativas comerciais e preços de transação, por não merecerem fé pública;

☐ Laudo técnico e merceológico elaborado apontou divergências na descrição detalhada das mercadorias, em especial na composição e no percentual das matérias primas constitutivas dos fios e indicou os custos fob das mercadorias entre us\$2,57 e us\$ 2,79 por quilograma líquido, entre 267% e 290% superiores aos preços declarados na DI objeto do procedimento fiscal.

Por opção do contribuinte, o mesmo deixou de comprovar, nos termos relatados, a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros empregados na operação de importação da DI nº 17/0156413-2.

Em 13/10/2017, o laudo pericial apontou divergências, em relação a todos itens declarados na DI, na descrição detalhada das mercadorias, composição e percentual das matérias-primas constitutivas dos fios.

Apurou se tratarem de fios compostos de poliéster, algodão, viscose e poliamida com percentuais diversos, ao invés do declarado pelo contribuinte na DI.

Os relatórios de estimativa de custo da mercadoria corroboraram a fraude de valor, através de estudos exaustivos e detalhados, nos quais constam os custos totais fob das mercadorias entre us\$2,57 e us\$ 2,79 por quilograma líquido.

A DI objeto do peca é a única importação registrada no período 2016 a 2018 pelo exportador dt company ltd. Assim como é a única importação registrada no período 2016 a 2018 no código ncm 5205.31.00, com país origem Vietnã. Para a ncm declarada 5205.31.00 não há registro de mercadorias similares, mas os fios foram reclassificados para os códigos ncm 5206.31.00 e 5509.53.00. Se comparados os preços unitários das mercadorias similares em relação aos custos totais (us\$/kg) apurados nos laudos técnicos veremos certa semelhança, pois estes últimos estão entre 2,57 e 2,79 us\$/kg. A diferença a mais nos laudos técnicos, próxima de 10%, é explicada pela constituição dos fios que incluem também na sua composição viscose e poliamida, matérias-primas essas com custos superiores aos custos do poliéster e algodão, enquanto as mercadorias similares importadas são constituídas exclusivamente dessas duas últimas matérias-primas.

As diferenças nos preços unitários encontradas nas pesquisas de mercadorias similares demonstram claramente a ocorrência de subfaturamento nos preços declarados na DI nº 17/0156413-2.

Interposição fraudulenta Por não terem sido apresentados os comprovantes e extratos bancários solicitados, pelo conjunto dos demais indícios probatórios apurados e não ter sido comprovada a origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros empregados na operação de comércio exterior, configura-se, por presunção legal, a interposição fraudulenta de terceiros na importação, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias.

Na operação de importação da DI nº 17/0156413-2 a empresa hernane revestiu-se da qualidade de importador e adquirente e serviu de escudo e blindagem para os reais adquirentes, visto ter optado por não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, configurando a interposição fraudulenta de terceiros na importação, por presunção.

Concluiu-se que houve a ocultação de informações e a prática de preços menores. Os elementos caracterizadores de interposição fraudulenta presumida e de subfaturamento, por si só já demonstram a ocorrência de falsidade ideológica da fatura comercial instrutiva do despacho da DI.

A falsificação da fatura comercial, inclusive a ideológica, enseja a aplicação da pena de perda dos bens.

Decreto 6.759/2009 Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao erário (decreto-lei no 37, de 1966, art. 105; e decretos no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela lei no 10.637, de 2002, art. 59): (...)

vi - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado; (...)

§ 3º-a. O disposto no inciso vi do caput inclui os casos de falsidade material ou ideológica. (redação dada pelo decreto nº 8.010, de 2013)

Seguindo essa linha de fiscalização, plenamente detalhada, conforme já exposto, a fiscalização levantou robustos indícios (fatos conhecidos, comprovados e conexos)

que convergem para uma única direção: a fatura comercial instrutiva da DI nº 17/0156413-2 é falsa.

Feitas tais premissas, vejamos o que dispõe o decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que trata expressamente da responsabilidade solidária e por infrações, disposições estas transcritas para o regulamento aduaneiro (decreto nº. 6.759/09 e alterações):

Art. 674. Respondem pela infração (decreto-lei no 37, de 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; (...)

Como consequência da análise conjunta de todas as informações e documentos juntados ao presente processo, temos por inarredável a conclusão de que o importador, ao menos nesta operação específica (DI nº. 17/0156413-2), definitivamente não apresentou os documentos solicitados que pudessem comprovar a origem lícita, a disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros utilizados na operação de comércio exterior e que pudessem afastar os indícios de interposição fraudulenta por presunção e subfaturamento e falsidade na operação de importação.

O conjunto desses elementos leva à conclusão que o preço declarado por kg líquido na DI nº 17/0156413-2 (média que resulta em 0,9624 us\$/kg, sem frete) demonstra claramente a ocorrência de subfaturamento nessa operação de importação.

Portanto, em face da impossibilidade de se reaver as mercadorias com vistas à sua apreensão, em razão de sua não localização, revenda ou consumo, aplica-se, então, a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, a teor do § 3º do art. 23 do decreto-lei nº. 1.455/76, com a redação dada pelas leis nº. 10.637/02 e nº 12.350/10.

No caso de fraude, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo para a aplicação das multas, tributos e demais acréscimos legais incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria e não com base no valor fraudulentamente declarado pelo importador.

Neste caso, tratando-se de fraude, a base de cálculo das multas e tributos decorrentes será determinada mediante o arbitramento do preço da mercadoria, nos termos do art.

86 do regulamento aduaneiro, aprovado pelo decreto 6.759/09, o que implica em arbitrar o preço das mercadorias importadas ao amparo da DI nº 17/0156413-2.

Art. 86. A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria nas seguintes hipóteses:

I - fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (medida provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); e Ii - descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando existir dúvida sobre o preço efetivamente praticado (lei nº 10.833, de 2003, art.

70, inciso ii, alínea “a”).

Parágrafo único. O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial (medida provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput; e lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso ii, alínea “a”):

I - preço de exportação para o país, de mercadoria idêntica ou similar; ou Ii - preço no mercado internacional, apurado:

A) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

B) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou C) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

No presente caso, foi utilizado o critério previsto no inciso I, do art. 88 da medida provisória nº 2.158-35/2001, para o arbitramento dos preços das mercadorias amparadas pelos itens 01, 02, 04 e 05 da adição 001 da DI nº 17/0156413-2, isto é, preço de exportação para o país, de mercadoria idêntica ou similar, o qual tem prioridade sobre os demais. Adotada a DI paradigma nº 16/1737168-0, de 03/11/2016, por apresentar o menor preço (2,33 us\$/kg) entre as declarações de importação de mercadorias similares no trimestre anterior à data de registro da DI em comento.

Para o arbitramento do preço da mercadoria do item 03 da adição 001 da DI, mercadorias reclassificadas para a ncm 5206.31.00, por exclusão utilizado o critério previsto no inciso ii, "c", do art. 88 da medida provisória nº 2.158-35/2001, isto é, preço no mercado internacional, apurado mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Note-se que a adoção dos preços unitários como base para o arbitramento foi pautada em critérios legais, técnicos e razoáveis, com uma abordagem extremamente conservadora pró-contribuinte, isso porque os preços paradigma são os menores em relação às operações de importação de mercadorias similares originárias do Vietnã ao tempo da importação.

Por conclusão foi feita a lavratura do auto de infração nº. 0927800/00176/17 e do relatório fiscal referente à constituição da:

- ☐ Multa administrativa de 100% equivalente ao valor aduaneiro arbitrado das mercadorias;
- ☐ Diferenças a recolher dos tributos - lançamento de ofício;
- ☐ Multa administrativa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente e com informação inexata DI 17/0156413-2;
- ☐ Multa administrativa por fatura em desacordo com o regulamento aduaneiro.

Devidamente cientificada em 14/11/2018, a interessada, em 29/11/2018, apresentou impugnação (fls. 474), cujas razões de defesa, em síntese, a seguir se reproduz:

Impugnação

Cotejando os fundamentos do Auto de Infração em epígrafe, constata-se que a i.

Autoridade Fiscal, por ocasião de procedimento fiscalizatório regido pela IN/RFB 1.169/2011, concluiu ter havido a prática de falsidade documental e interposição fraudulenta presumida na operação de importação representada pela DI nº.

17/0156413-2.

As mercadorias importadas, descritas como “fios”, foram negociadas e adquiridas exclusivamente pela empresa Impugnante, conforme comprovou-se no curso da fiscalização por meio da entrega de documentos hábeis e idôneos, tais como contrato de câmbio e comprovante de liquidação, bilhetes aéreos que comprovam que a transação comercial ocorreu diretamente e pessoalmente com o exportador, planilha de desembolsos efetuados na operação de importação, lista oficial de preços, fatura proforma, identificação do signatário da fatura comercial, existência do fabricante/exportador, declaração de exportação, e diga-se mais, documentos que ostentam a notorização, consularização e tradução juramentada, em que pese a i.

Autoridade Fiscal insista em, sem qualquer motivação plausível, desqualificar referida documentação dotada de fé-pública.

Não obstante isso, tampouco merece prosperar a absurda alegação da Autoridade Fiscal de que houve subfaturamento, haja vista que os preços declarados são verídicos e espelham a realidade na negociação com o exportador. Trata-se de fios reciclados (feitos com restos de materiais), tanto assim que se verificou que na composição das matérias-primas do produto, além do algodão, ainda continham poliéster, viscose e poliamida com percentuais diversos, não se tratando de fio virgem.

Sobretudo quando o laudo técnico foi elaborado pela ABIT, associação que é representante direta da indústria nacional e, portanto, atua em favor do setor concorrente da empresa Impugnante, e certamente possui interesse direto na lide, violando o art. 18 da Lei 9.784/99, que veda a atuação em processo administrativo de servidores ou autoridades que tenham interesse direto na matéria.

Preliminar nulidade – Ausência de Provas Sequer se vislumbra provas concretas das infrações aduaneiras atribuídas à empresa Impugnante, não dispondo de modo claro o modus operandi da fraude praticada.

Deste modo, a fiscalização presume fraude(s), o que é vedado pelo rito do procedimento administrativo para lançamento de uma exação.

O fato é que não há quaisquer elementos ou provas concretas que contamine ou afaste a boa-fé da empresa Impugnante. E sabe-se, a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias, e tal entendimento resulta da própria lei, posto que a inexistência de conteúdo probatório desatende o preceito estabelecido pelo art. 9º do Decreto 70.235/72.

Com efeito, em decorrência do princípio da legalidade estrita, a Autoridade Administrativa tem o poder/dever de buscar a VERDADE REAL, chamada por alguns doutrinadores de VERDADE MATERIAL.

Resta evidente a NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, impondo-se a desconstituição das sanções aplicadas, na medida em que não restou comprovada a ocorrência do fato jurídico tributário, e, por conseguinte, a relação obrigacional prevista na hipótese de incidência tributária, ex vi do disposto no art. 53 da Lei 9.784/992 .

DA VEDAÇÃO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NON BIS IN IDEM – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENALIDADE DE MULTA DO SUBFATURAMENTO E DA CONVERSÃO DO PERDIMENTO No caso em tela, a fiscalização está tentando aplicar a cumulação das multas pelo perdimento e pela prática do subfaturamento, a primeira multa substitutiva do perdimento (§1º e 3º do art. 23, do Decreto 1.455/76; §1º do art. 689 do RA) e a segunda multa do controle administrativo (parágrafo único do art. 88 da MP 2.158- 35/2001; art. 703 do RA), o que malfez o princípio do non bis in idem além dos princípios da especialidade e da razoabilidade/proporcionalidade.

Sendo assim, depreende-se que a Autoridade Fiscal cumulou as multas, não sendo admitida a concomitância no mesmo lançamento entre a pena de perdimento com a multa administrativa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticando, devendo permanecer apenas a primeira, em conformidade com o §1º-A do art. 703 do Decreto 6.759/2009.

Não obstante isso, há situações em que diante de uma aparente antinomia de normas, deve-se também aplicar o princípio da especialidade, o que vai de encontro com os precedentes do CARF:

PENA DE PERDIMENTO. MULTA ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Não podem conviver no mesmo lançamento a pena de perdimento com a multa administrativa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado, em conformidade com o § 1º-A do art. 103 do Regulamento Aduaneiro/2009 (o que não foi apreciado no julgamento). (Processo nº.

10907.721051/2012-61, Acórdão nº. 3201-003.2685, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Data de Sessão: 29/01/2018).

Desse modo, pelo princípio da especialidade assim como pelo próprio princípio do non bis in idem, a penalidade a ser aplicada na ocorrência de dano ao erário deve ser a pena de perdimento ou, como consequência, a sua multa pecuniária substitutiva, com fulcro nos §§1º e 3º do art. 23 do Decreto 1.455/76.

Mérito

DA AUSÊNCIA DA PRÁTICA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA Para que a fiscalização pudesse desnaturar as alegações de “conta própria”, deveria ter demonstrado por meio de documentos hábeis e idôneos que houve a flagrante configuração dos seguintes elementos: i-) adiantamento de valores de terceiros; ii-)

negociação com o exportador realizado por terceiros; iii-) suprimentos de qualquer natureza fiscal ou financeira por terceiros; iv-) ou qualquer outro elemento hábil a demonstrar o envolvimento de terceiros de forma comprovada.

Registre-se que a empresa Impugnante não perfaz a hipótese do §2º do art. 23 do Decreto 1.455/76 de que não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos, uma vez que das condições impostas pelo Fisco demonstrou que:

ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS:

Foram emitidos dois contratos de câmbio, sendo um no valor de U\$ 16.170,00 (equivalente a R\$ 53.846,10 + R\$ 99,90 de despesas) e outro no valor de U\$ 5.857,50 (equivalente a R\$ 19.692,92 + R\$ 117,67 de despesas), ambos fechados com a corretora de câmbio MULTIMONEY CORRETORA DE CÂMBIO LTDA (Fls.

165/169 e 176/179), como também se infere do seu comprovante de liquidação (Fls.

170 e 180).

Não obstante isso, acerca dos tributos, taxas e demais despesas, a Impugnante tratou de apresentar planilha discriminando todos os desembolsos efetuados na operação de importação (Fl. 332), bem como a “solicitação de numerário” enviada pela comissão de despachos FORER COMMERCE, documento este que descreve de forma pormenorizada as despesas da importação e seus valores, na monta de R\$ 45.829,38 mil reais. Tais valores são oriundos da conta bancária da empresa Impugnante, transferidos em 26/01/2017 em favor do despachante, conforme comprova o TED efetuado (Fl. 341).

Para o pagamento da capatazia, armazenagem (maio/2017), tributos, e demais despesas aduaneiras, os respectivos valores foram transferidos para a conta bancária da comissão de despachos, que se encarregou de quitá-los. Além do mais, para a liberação das mercadorias, que ocorreu mediante decisão judicial, o valor prestado como garantia de R\$ 70.931,44 mil reais também é procedente da conta bancária da empresa Impugnante, conforme o comprovante de pagamento anexo (Doc. 01).

Sendo assim, todos os recursos utilizados para perfectibilizar a operação de importação são provenientes da própria empresa pelo seu fluxo de caixa e decorrente de suas atividades comerciais, não sustentando a ilegalidade anunciada pela fiscalização.

DA ESTRUTURA, CAPACIDADE FINANCEIRA E OPERACIONAL DA EMPRESA IMPUGNANTE Ainda, importa destacar a postura ilibada da empresa Impugnante na sua atuação no comércio exterior, uma vez que em seus 27 (vinte e sete) anos de existência, não tem contra si a lavratura de nenhum Auto de Infração ou problemas com a fiscalização em suas operações de importação. Portanto, trata-se de empresa séria, que possui preocupação com a lisura do seu nome e zela por sua imagem e reputação, tanto é verdade que nunca foi autuada antes por quaisquer condutas, quanto mais por interposição fraudulenta de terceiros e falsidade documental.

Pois bem. Foi a própria Receita Federal do Brasil deferiu em seu favor o RADAR que a habilitou no Comércio Exterior na submodalidade LIMITADA, eis que no procedimento de habilitação é necessário a comprovação de capacidade financeira para operar, a teor do art. 4º, §1º da IN/RFB 1.603/2015. Dessa forma, se revela contraditória a atitude do Fisco, que aprovou, por meio do seu próprio Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX/RADAR) valor limitado para que a empresa perfectibilizasse suas importações, haja vista que comprovou à exaustão sua capacidade financeira para tanto, por meio da demonstração da integralização do seu capital social e do fluxo de caixa.

Portanto, evidente que a empresa Impugnante possui capacidade operacional e a estrutura física compatíveis para a realização do objeto social.

DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO PARA TIPIFICAÇÃO DA CONDUTA DE PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DE DANO AO ERÁRIO – INAPLICABILIDADE DO IPI NA IMPORTAÇÃO Ainda que se queira penalizar a empresa Impugnante com base, tão somente, em alegações fiscais presuntivas, não há que se olvidar que tanto a fraude como a simulação dependem da existência da intenção deliberada do agente de praticar o ato criminoso, pois não comporta a figura culposa (negligência, imperícia ou imprudência).

Ocorre que na presente autuação não fora demonstrado quaisquer dos elementos de fato imprescindíveis para a caracterização da infração em julgamento, portanto, estando ausentes os elementos que comprovariam a PROVA DA OCULTAÇÃO e SIMULAÇÃO, bem como do DOLO.

Ademais, sabe-se que um dos argumentos sempre invocados para imputar a sanção de perdimento das mercadorias importadas, é em razão da quebra da cadeia do IPI, ocasionada pela ocultação do sujeito passivo ou real adquirente, com o fito de tentar manter-se este último recôndito das relações obrigacionais tributárias em sede de despacho aduaneiro de importação e posterior comercialização no mercado interno, tal como fez o agente fiscal às fls. 84 do Auto de Infração ora guerreado.

No entanto, cumpre destacar que no caso em tela, desconfigurado está a hipótese lançada de interposição fraudulenta, assim como qualquer hipótese de dano ao Erário, pois verifica-se que a importação realizada pela DI nº. 17/0156413-2 nem mesmo apresentam o recolhimento de IPI.

Logo, não há prejuízo ao Fisco ou mesmo vantagem à empresa Impugnante em proceder dessa maneira, razão pela qual a Fiscalização não se desincumbiu de seu ônus de provar que a suposta “ocultação” se deu com o intuito de enganar e causar prejuízos ao Fisco.

Ante ao exposto, restam afastadas qualquer hipótese de dano ao erário, uma vez que a empresa Impugnante não cometeu qualquer infração a aplicável a norma, e por via de consequência não há que se falar em pena de perdimento convertido em multa aplicado a ela, merecendo, pois, o respectivo auto de infração a sua absoluta nulidade.

DA AUSÊNCIA DA PRÁTICA DE FALSIDADE DOCUMENTAL No item 9 do trabalho fiscal, alega a Autoridade Aduaneira que houve a ocultação de informações e a prática de preços menores, além de que os elementos caracterizadores de interposição fraudulenta presumida e de subfaturamento por si só demonstram a falsidade ideológica

da fatura comercial, e que tal ilícito enseja a aplicação da pena de perda dos bens, a teor do art. 689, inciso VI, §3º-A do Decreto 6.759/2009.

Nesse passo, no curso do procedimento especial de fiscalização, a Impugnante esclareceu que toda a negociação comercial foi intermediada por meio de Broker, Sr.

Malcon Claude Flores, cuja função é justamente buscar preços competitivos.

Assim, verificando que os produtos importados eram anunciados pelo exportador DT COMPANY LTDA, o mesmo iniciou as tratativas negociais com a empresa estrangeira, realizando a cotação de preços para a compra dos produtos, a qual foi formalizada por meio da Fatura Proforma nº. 155/1/DT/HA/16, datada de 12/09/2016 (Fl. 223). Tal documento, como é sabido, se afigura a um pré-contrato ou orçamento, e comprova as condições de venda e os preços oferecidos para a operação de importação.

Então, recebida a cotação dos preços, o responsável tratou de viajar até o Vietnã, local onde se situa a empresa exportadora, para o fim de negociar diretamente e pessoalmente com o representante de vendas, fato este comprovado por meio das passagens aéreas emitidas e voucher de estadia (Fls. 225/230).

Nesse espeque, a empresa Impugnante comprovou a veracidade de todos os documentos emitidos pelo exportador, afastando qualquer suspeita de falsidade ideológica e/ou material. Isto porque, tanto a Fatura Proforma quanto a Fatura Comercial, Packing List e o Bill of Lading foram apresentados com a CHANCELA DA EMBAIXADA DO BRASIL EM HANOÍ e com a sua respectiva TRADUÇÃO JURAMENTADA, atestando que o exportador confirmou as negociações e inclusive os preços (fls. 265/275).

Dessa forma, o exportador assinou os documentos perante a Câmara de Comércio e Indústria do Vietnã – Vietnam Chamber of Commerce & Industry (VCCI) – para que este órgão certificasse a sua veracidade, o que foi feito, conforme faz prova a assinatura de Nguyen Khanh Linh. Com base nesta certificação, o Ministério das Relações Exteriores do Vietnã realizou a autenticação consular do documento, assinado pelo Chefe Adjunto da Divisão do Departamento Consular, Nguyen Ngoc Hau. E por sua vez, o documento passou pelo crivo da Embaixada do Brasil em Hanói, o qual realizou a legalização consular, comprovando que o documento realmente foi assinado por funcionário integrante de repartição pública estrangeira, com vistas a produzir seus efeitos no Brasil, acompanhado da sua tradução juramentada.

Se a Autoridade Fiscal coloca em dúvida a própria fé pública do tabelião, então para buscar a melhor solução para esta lide administrativa deve haver a conversão do julgamento em diligência para o fim de intimar o cartório a informar se os documentos são verossímeis, ou ainda, intimar a própria Embaixada do Brasil para informar se os documentos cancelados podem ser considerados originais ou não.

Então, mais uma vez, restou comprovado que a Fatura Comercial de fato foi assinada e emitida pela empresa exportadora, não se tratando de documento fabricado/adulterado em qualquer localidade e com qualquer teor, afastando a alegada falsidade material e/ou ideológica do documento apresentado à Fiscalização.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO E DA PRÁTICA DE SUBFATURAMENTO De partida, depreende-se que a autuação fiscal é carente de qualquer elemento probatório da dita fraude, atrelada com o subfaturamento.

Assim, para o arbitramento dos preços das mercadorias amparadas pelos itens 01, 02, 04 e 05 da adição 001 utilizou-se a DI paradigma 16/1737168-0 por apresentar o menor preço de US\$ 2,33/Kg, ao passo que para o item 03 da adição 001 utilizou-se o laudo técnico e merceológico elaborado que apresentou preço de US\$ 2,74/Kg.

Portanto, nesse caso, para que restasse cabalmente comprovada a falsidade documental como meio de perpetrar o subfaturamento, poderia (e deveria) a Autoridade Fiscal realizar apontamentos ou evidências irrefutáveis da ilegalidade cometida, tal como a falsidade do documento, ou de quaisquer outras formas de artifício realizado pelo importador buscando fraudar, vale dizer, provas de que a empresa forjou o documento, ou mesmo em conluio com o exportador, alterou o seu conteúdo (preços).

A respeito disso, são os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé: “do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados em sua motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente”.

É porque o direito não protege meras alegações desprovidas de prova, regra válida não apenas para os administrados, mas também para a Administração Pública, especialmente quando é ela quem está promovendo “alegações”, cabendo a ela o dever de instruir ao auto de infração provas do ilícito atribuído ao sujeito passivo.

Sobre a questão, aliás, é o precedente do CARF em caso análogo:

VALORAÇÃO ADUANEIRA. SUBVALORAÇÃO. SUBFATURAMENTO. MULTA 100%, MP 2.158-35/2001. MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA.

DESCABIMENTO. Há, em relação à valoração aduaneira, duas espécies infracionais: Subvaloração e Subfaturamento, cada qual com sua particularidade, destacando-se o fato de que, diversamente do subfaturamento, na valoração não se verifica a presença de fraude, sonegação ou conluio, sujeitas, portanto, a sanções distintas. Não se configura o subfaturamento do valor da transação quando a fiscalização deixa de aduzir aos autos provas de que o valor aduaneiro indicado na fatura e declarado ao órgão aduaneiro não representa o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas. Para a aplicação da multa do art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158- 35/2001, já que se ter configurada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, isto é, há que se caracterizar o subfaturamento (diferente de subvaloração), o que não se identifica nos autos. (Processo nº 11131.000969/2006-13, Acórdão nº 3301-003.980 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 31/08/2017)

Portanto, embora a fiscalização tenha alegado que a mercadoria foi vendida abaixo do preço do custo de produção, com base em laudo técnico da ABIT, e que outras importações de mercadorias similares constavam valores superiores aos declarados pela Impugnante, não há qualquer prova de que o preço constante da fatura foi diferente do efetivamente praticado entre as partes. Assim, não há como imputar uma fraude de valor em virtude de uma simples venda com custo reduzido, até porque é permitido ao particular buscar o negócio jurídico que lhe implique menor tributação, mas desde que este espelhe o real negócio, como no presente caso.

DO EFETIVO VALOR TRANSACIONADO – REGULARIDADE NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO E DOS VALORES DECLARADOS Primeiramente, é curial destacar, fato este não observado pelo agente autuante, que os fios importados são RECICLADOS, e claramente há uma grande diferença para com a importação de fios VIRGENS, tal qual averiguado pela Fiscalização, seja na apuração dos custos das matérias-primas por meio do laudo técnico, seja na apuração de importação de mercadorias similares, que não espelham a realidade da importação ora autuada, como se verá adiante.

Não obstante isso, a Impugnante ainda trouxe ao feito administrativo o contrato de câmbio e o correspondente comprovante de liquidação – Swift, que comprova a veracidade do preço pago e negociado junto ao exportador, e demonstra que o valor chegou à conta de destino (Fls. 165/180). Não há dúvidas de que o contrato de câmbio celebrado, acompanhado do seu comprovante de liquidação, comprova o ingresso e a

saída da moeda estrangeira correspondente ao recebimento da exportação e ao pagamento da importação, no exato valor transacionado para a compra das mercadorias em questão.

Ademais disso, juntou cópia do DOCUMENTO OFICIAL DE EXPORTAÇÃO da mercadoria processada pela Alfândega do país de origem e procedência, e traduzido em português (Doc. 07), o qual demonstra de forma cabal a veracidade do valor declarado pelo país exportador, sendo, inclusive, um dos documentos previstos no item 4 do Anexo III da IN/SRF 327/20036 que comprova o valor aduaneiro declarado.

Diante disso, há que avaliar que para a composição dos preços das mercadorias devem ser consideradas as condições comerciais que refletem a efetiva transação havida entre as partes, sendo que os preços para aquisição dependem de diversas variáveis. Ora, não é porque o preço praticado encontra-se abaixo do custo de produção da mercadoria que este estará irregular ou que outros importadores declararam a um preço maior, eis que devem ser reputadas as circunstâncias do negócio.

Nesse sentido, já determinou a jurisprudência do CARF:

FALSIDADE IDEOLÓGICA DAS FATURAS. SUBFATURAMENTO. INDÍCIOS.

CANCELAMENTO AUTO DE INFRAÇÃO. As acusações de subfaturamento dependem da desconstituição da fatura comercial que instruiu o despacho, ou seja, dependem de prova de que o real valor da transação difere do valor declarado. O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo para sua rejeição, conforme expresso na Opinião Consultiva 2.1, integrante das regras de interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira (Instrução Normativa n.º 318/2003). A autoridade supôs a falsidade ideológica das faturas por entender que o valor declarado seria inferior ao valor corrente do mercado, sem, contudo, acompanhar esse juízo com provas que demonstrassem que o pagamento foi superior ao declarado, ou qualquer outro elemento que autorizasse a desconstituição das faturas apresentadas. Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário Exonerado. (Processo nº. 11128.722546/2012-47, Acórdão 3402- 003.841, Data da Sessão: 20/02/2017)

DA AUSÊNCIA DE SUBFATURAMENTO – INAPLICABILIDADE DA MULTA ADMINISTRATIVA DE 100% PREVISTA NO ART. 88, PARÁGRAFO ÚNICO, DA MP 2.158-35/2001 Portanto, a multa de 100% prevista no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001 é inaplicável no caso.

É também o entendimento do CARF, conforme colhe-se do precedente:

BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. ART. 88 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158/2001. REGRAS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA DO AVA/GATT. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. Se a prova dos autos indica de se tratar de hipótese de subvaloração, e não de subfaturamento, a autoridade aduaneira, diante de inaceitabilidade do valor declarado, ao invés de arbitrar a base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001, deveria ter constituído o crédito tributário mediante aplicação de um dos métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (Anexo 1-A), afastando o método do valor da transação e exigindo a diferença do crédito tributário (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido apenas de juros e da multa de-ofício de 75%. Vício material. Nulidade do lançamento.

(Processo nº 10909.720986/2014-71, Acórdão 3802-004.098, Data da Sessão:

25/02/2015)

Assim, discordou do preço declarado na DI, sem, contudo, apresentar um único elemento de fraude, simulação ou conluio.

No presente caso, a Autoridade Fiscal tenta atribuir a conduta de falsidade ideológica, que demanda prova de que o preço efetivamente pago pelo produto importado foi diverso do valor expresso na fatura comercial, por meio de ordens de compra, faturas proformas, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias ou registros internos de pagamentos.

Assim, não restou configurado o subfaturamento, mormente não haver a fiscalização acostado nenhuma informação, ato ou fato que apontasse uma atitude dolosa por parte da empresa Impugnante, em que pese tenha a Impugnante juntado os extratos bancários, documentos contábeis, dentre outros, comprovando a inexistência de “algum valor divergente” pago por fora ao exportador.

Portanto, diante da ausência de prática de ilícito, mas de divergências interpretativas entre o particular e a administração aduaneira, estaríamos no máximo diante da ocorrência de subvalorização, sujeita à revalorização aduaneira com base nos métodos do AVA, acrescido às multas de ofício sobre a diferença de valores.

DA PARCIALIDADE DO LAUDO ABIT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA TÊXTIL E CONFECÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO
Evidencia-se, por fim, que o alegado subfaturamento restou supostamente confirmado quando da realização de Laudo Técnico e Merceológico elaborado pela ABIT, entidade conveniada com a Receita Federal do Brasil, onde se constatou que os preços declarados eram inferiores ao custo mínimo de produção no mercado.

Porém, de plano verificamos que a ABIT – Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção não serve para embasar um juízo a respeito da controvérsia em voga, uma vez que a referida associação é diretamente interessada na lide. Isto porque a ABIT é uma entidade que compõe e que busca o desenvolvimento do setor econômico nacional. É o que se extrai do seu sítio.

Ora, se a referida associação ABIT é representante da indústria nacional, não pode elaborar um laudo para a Receita Federal fixar preços de seus concorrentes, como é o caso da Impugnante, pois viola o princípio do devido processo legal.

Nesse sentido, cumpre destacar que a Lei 9.784/99, em seu art. 18, estipula que é impedido de atuação em processo administrativo servidores ou autoridades que tenham interesse direto ou indireto na matéria.

Nesse caso, pode-se dizer então que o laudo elaborado pela ABIT não possui validade jurídica, pois elaborado por órgão parcial que protege o setor têxtil nacional em detrimento do internacional, sendo que a própria jurisprudência assim já orientou:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ORDINÁRIA. RETENÇÃO DE MERCADORIA. ILEGALIDADE. ABIT. INTERESSE NA LIDE.

FORMULAÇÃO DE LAUDOS PARA A RECEITA FEDERAL. INCABÍVEL.

PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. 1. Não há falar em nulidade da sentença, por não ser a suposta parcialidade da ABIT causa de pedir no processo, na medida em que a nulidade do procedimento fiscal é matéria de ordem pública, a ensejar nulidade absoluta, e seu conhecimento dar-se-á, ou por arguição da parte interessada, ou "ex officio" pelo juiz. 2. O laudo da ABIT não pode ser utilizado no processo administrativo fiscal para caracterizar preço de mercadoria, quando o importador é concorrente dos associados, por ferir o devido processo legal. O procedimento fiscal, assim viciado, é nulo. (TRF4, AC 5003136-55.2012.404.7208, TERCEIRA TURMA, Relator FERNANDO QUADROS DA SILVA, juntado aos autos em 18/09/2014).

Resta assim, devidamente comprovado que tais estudos se afiguram imparciais ao fim que se prestaram, ante o interesse desta na resolução da lide em questão.

SUSPEITAS DE SUBFATURAMENTO – INFRAÇÃO SE CONSTATADA ESTÁ SUJEITA A PENA DE MULTA E NÃO PERDIMENTO Dessume-se, ainda, das conclusões exaradas na autuação fiscal que a Autoridade entende que a falsificação da fatura comercial, inclusive a ideológica, ensejaria a aplicação da pena de perdimento dos bens, a teor do art. 689, VI, §3ºA do Regulamento Aduaneiro.

E do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

SUBFATURAMENTO. MULTA POR CONVERSÃO DO PERDIMENTO.

INAPLICABILIDADE. A partir da vigência da Medida provisória nº 2.158-35/01, não se aplica o perdimento da mercadoria ou a multa por conversão aos casos caracterizados como exclusivamente de subfaturamento, devendo ser exigido, além dos impostos e da multa de ofício, a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado. A declaração falsa na fatura e em outros documentos que instruem o despacho, na situação de fato infracional exclusivamente de subfaturamento, constitui ato meio para obter o fim (subfaturamento). (Processo 11050.721119/2013-73, Acórdão 3401-003.246 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27/09/2016).

Dessa forma, tão somente a ocorrência de subfaturamento não autoriza que a Fiscalização apene o importador com o perdimento, haja vista que a norma é clara ao estabelecer a sanção de multa, com a cobrança dos tributos devidos, não sendo cabível qualquer outro procedimento.

DO ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO – AUSÊNCIA DE CIRCUNSTÂNCIAS QUE QUALIFICAM A INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE PROVA DE FRAUDE – DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO NO IMPORTE DE 150% Assim, nenhuma das hipóteses previstas em lei para aplicação da multa no patamar de 150% do valor sobre os impostos ocorreram no presente caso, sobretudo porque a Autoridade Fiscal não logrou êxito em comprovar a existência de subfaturamento, uma vez que não consta prova nos autos de ocorrência de qualquer falsidade material ou ideológica dos documentos envolvidos na exportação.

Em razão da ausência de prova do intuito de fraude, dolo ou simulação da condutas da empresa autuada, além da falta de qualificação e individualização da suposta ação delituosa, necessariamente dolosa, em um dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, somado do disposto no art. 112, incisos II e III do CTN, há de ser afastada a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, bem ainda por violar os demais princípios norteadores do Direito Tributário: impõe-se o afastamento integral da multa aplicada, ou, em caso de não ser o entendimento, que seja a mesma drasticamente reduzida.

Este é o relatório.

A recorrente foi intimada da decisão proferida pela DRJ em 16/09/2019 e interpôs Recurso Voluntário em 03/10/2019 alegando, preliminarmente, a impossibilidade de aplicar sanções baseadas em presunções e fatos não comprovados, inexistência de elementos indiciários da prática de interposição fraudulenta e, no mérito, reitera os argumentos de que não ocorreu a interposição fraudulenta por falta de provas.

É o relatório.

Fl. 16 do Acórdão n.º 3002-002.766 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10909.722200/2018-84

Voto Vencido

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, sendo assim, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão gira em torno do fato de que, através de procedimento de fiscalização aduaneira, a Autoridade competente identificou que a recorrente cometeu a interposição fraudulenta.

Não obstante os argumentos preliminares apresentados pela recorrente, entendo que a matéria deve ser abordada no mérito, por se tratar dos mesmo argumentos alegados no mérito, qual seja: a falta de prova por parte do fisco em configurar a interposição.

Isso posto, passo a análise.

As normas que são pertinentes para identificação e sanção das práticas de interposição fraudulenta são o artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que considera como prática danosa ao erário a “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”. O parágrafo 2º deste dispositivo estabelece que a prática ilícita deverá ser presumida quando não restar comprovada na operação de comércio exterior a “origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”.

A interpretação conforme das normas citadas remete à conclusão que a interposição fraudulenta é o tipo infracional consistente na ocultação de alguma pessoa envolvida na operação (sujeito passivo, real vendedor, comprador ou de seu responsável).

Conforme análise do voto da DRJ, observo que restou esclarecido que:

Esquemas fraudulentos de interposição de terceiros atingiram diversos países e se tornaram operações nocivas ao erário público uma vez que menos tributos são recolhidos, além de interferir e criar competitividade desleal com os produtos internos (nacionais). Por muitos motivos se justifica a atuação da fiscalização, mas é importante lembrar que a livre iniciativa é direito consagrado e pilar de um Estado Democrático de Direito, sob o regime Capitalista e, em observação a esta regra, assim como em preservação da segurança jurídica do contribuinte, toda situação apresentada como fraude ou crime tributário deve ser analisada de forma concreta e individualizada.

O Art. 23 do DL 1.455/76, capitulação principal deste procedimento, tem como núcleo do tipo a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas, que promove a entrada de mercadoria por meio de fraude.

Conforme previsto, diante da expressa determinação, a não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior poderia **caracterizar a presunção** prevista nos tipos legais elencados, em especial o §2.º do Art. 23 do DL 1455/76 (Lei 10637/02)

(...)

No que tange a origem dos recursos a autuada informa que são decorrentes do fluxo de caixa da empresa, sem contudo especificar detalhadamente sua origem ou apresentar

documento que comprove a informação. Demandada regularmente pela autoridade fiscal a fazer comprovação da origem dos recursos a autuada preferiu se omitir através de evasivas.

(...)

Importante frisar que aplicação da penalidade no caso em tela decorreu de interposição fraudulenta presumida. A ocultação do sujeito passivo na importação pode ocorrer de várias formas, inclusive por mero equívoco que afastaria a pena de perdimento das mercadorias. (GRIFOS NOSSOS)

A interposição fraudulenta em sua modalidade presumida incide quando não há comprovação (da origem, disponibilidade ou da transferência) dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Nos casos de interposição fraudulenta, é importante, antes de qualquer delimitação e análise do que a fiscalização acostou aos autos para sustentar sua autuação e a configuração da operação simulada, verificar se o embasamento dado ao auto trata da figura da interposição fraudulenta em si ou da interposição fraudulenta presumida.

A presunção é figura completamente diferente da interposição fraudulenta em si, especialmente no que diz respeito à necessidade de análise da (in) suficiência do conjunto probatório apto a sustentar que se trata, de fato, da suposta ocultação ou das ocorrências previstas no artigo 23, do Decreto-lei 1.455/1976.

A interposição fraudulenta descrita no inciso V do referido artigo 23 é a comprovada, ou seja, aquela que demanda a produção de provas que o agente tenha agido mediante fraude ou simulação, para ocultar uma das partes da operação de importação.

A modalidade presumida é, na verdade, uma ficção judicial estabelecida pelo parágrafo 2º do dispositivo, eis que delega aos Agentes Aduaneiros a possibilidade de presumir a ocorrência da infração quando não restar comprovada a **“origem, disponibilidade e transferência”** do dinheiro empregado na operação comercial.

Acontece que, compulsando os autos às fls. **161/170 e 176/181 identifico os contratos de câmbio** indicando a instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos, bem como indicando o remetente dos recursos.

Inclusive, quando comparando-se o saque contra recibo e o uso do dinheiro através de comprovante para a corretora de câmbio, verifica-se exatamente a destinação do dinheiro, conforme bem esclarecido no recurso:

12.09.2016	114-Devolução Cheque Depositado	13070	756	01981	000445	468,00 D
12.09.2016	426-Tarifa BB Giro Rápido	13113			862561100158352	15,00 D
12.09.2016	531-Desbloqueio de depósito	10816			25221420300290	9.812,00 C
12.09.2016	511-Depósito bloqueado 1 dia útil	14203			25221420300283	25.018,70 +
12.09.2016	512-Depósito bloqueado 2 dias úteis	14203			25221420300283	219,36 +
13.09.2016	870-Transferência on line	99015	02599		552599000031763	11.907,50 C
13.09.2016	974-Saque contra recibo	14203			252214203	53.946,00 D
13.09.2016	970-Saque no Caixa	14203			252214203	2.879,64 D
13.09.2016	114-Devolução Cheque Depositado	13070	104	01981	900332	240,01 D
13.09.2016	114-Devolução Cheque Depositado	13070	104	01981	900334	260,00 D
13.09.2016	181-Saque Pessoal	13113			872571200003086	2,40 D
13.09.2016	187-Tarifa Saque Pessoal	13113			872571200148507	2,40 D

13/09/2016 - BANCO DO BRASIL - 13:02:38
252214203 00165

RECIBO DE RETIRADA EM CONTA CORRENTE

CLIENTE:: HQ COMERCIO

AGENCIA:: 2522-4

CONTA:: 6512-9

VALOR DA RETIRADA:: 53.946,00

ASSINATURA: [Assinatura]

NOME: HERMANE ALEXANDRE SOUSA R.

IDENTIDADE: M-6.637.448

CPF: 795.564.776-91

RELACAO: CLIENTE PJ

SISBA - SISTEMA DE INFORMACOES Banco do Brasil
REPRODUCAO DE DOCUMENTOS

Fl 103
07/02/17
11:30:38

13/09/2016 - BANCO DO BRASIL - 13:04:21
252214203 0167

COMPROVANTE DE DEPOSITO EM CONTA CORRENTE
EM DINHEIRO

CLIENTE: MULTIMONEY CORRETORA DE C

AGENCIA: 3006-5 CONTA: 17.013-5

DATA: 13/09/2016

VALOR DINHEIRO: 53.946,00

VALOR TOTAL: 53.946,00

NOME DO DEPOSITANTE: HQ COMERCIO LTDA

CNPJ: 65.232.399/0001 81

IDENTIFICADOR 1: 65.232.399/0001 81

NR.AUTENTICACAO: 7.265.775.D66.798.A8F

Por conseguinte, as movimentações bancárias comprovam, mais uma vez a destinação dos recursos para cumprimento dos contratos de câmbio:

Dados da Operação

Código Moeda: USD Valor em moeda estrangeira: CINCO MIL OITOCENTOS E CINQUENTA E SETE DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS E CINQUENTA CENTS

Taxa cambial: 3,952 Valor em moeda nacional: 19.692,92 (DEZENOVE MIL, SEISCENTOS E NOVENTA E DOIS REAIS E NOVENTA E DOIS CENTAVOS)

Valor Efetivo Total (VET): 3.380,056 Descrição de Forma de Entrega da moeda estrangeira: 05 - TELETRANSFERENCIA Liquidação até: 23/12/2016

Código natureza: 2012-09-N-05-20 Descrição da Natureza do Fato: IMPORTACAO A VISTA-PRAZO-C/ D

Pagador/Receptor no exterior: OT COMPANY LTD

País do pagador ou receptor no exterior: 20 - Empresas não são do mesmo grupo

Moeda (VET): R\$

Porcentagem de adiantamento sobre o contrato de câmbio: 0,00 % RDE-RDF

Outras Especificações:

FAT. NR. 122/DCT/15 DE 02/12/2015

COMERC. EMBARQUE MARITIMO NR. 004992004 DE 18/12/2016

DESPESAS: R\$ 117,67

TERMO DE RECEBIMENTO EM 22/12/2016 JUNTO AO BANCO DO BRASIL

COB-BCO.4

OPERACAO ISENTA DE ICF, CONFORME O DECRETO 6306 DE 14.12.2007 E SUAS ALTERACOES.

21/12 TED-C ELET 015P 040802 5.315,00-
21/12 100/100 PESSOAL 040802 16,36-
TED PESSOAL
SALDO EM 21/12 1,00

22/12 REGR.NER.ABERTO 8252685 11.397,04
22/12 REGR.NER.ABERTO 9082010 8.413,55
22/12 REGR.NER.ABERTO 9082010 19.810,59

LEP-CONTA
SALDO EM 22/12 1,00

BRANCO BRANCO 15-
www.bancobrasil.com.br
CPF 00404000
Cidade - RJ

BRANCO

RECIBO DE RETIRADA EM CONTA CORRENTE

AGENCIA: 5512-8 - 22/12/2016 (D) 000410-3

NOME: HERMANE ALEXANDRE SOUSA R.

IDENTIDADE: M-6.637.448

CPF: 795.564.776-91

VALOR DA RETIRADA:: 19.810,59

ASSINATURA: [Assinatura]

DOCUMENTO DE IDENTIFICACAO

Tipo: 01 - Registro Geral

CPF: 795.564.776-91

CPF: 795.564.776-91

BRANCO

COMPROVANTE DE DEPOSITO EM CONTA CORRENTE
TRANSFERENCIA PARA OUTRA AGENCIA

DATA: 22/12/2016 HORA: 12:51 J

FAVORECIDO: MULTIMONEY CORRETORA DE CAMBIO LTDA

AGENCIA: 2846-8 CONTA: 0022741-2

DEPOSITANTE: 005232399000181

AG. ACOLHEDORA: 5512 N. SEQ: 00045 TERM: 100 AUT: 058

VALOR EM DINHEIRO:: 19.810,59

Ademais, ousou discordar da DRJ quando afirma que a recorrente não apresentou respostas às solicitações da fiscalização. Só neste processo diversas páginas de documentação comprobatória em resposta a fiscalização, inclusive, às fls. 332 há planilha de pagamentos efetuados e origem dos recursos financeiros, além de diversos comprovantes bancários, contratos de câmbio e declaração de exportação.

Em consulta a cadastros da empresa, sob o CNPJ 65.232.399/0001-81, verifica-se que dentre suas atividades desenvolvidas encontra-se 13.51-1-00 FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS TÊXTEIS PARA USO DOMÉSTICO, tendo sua abertura ocorrido há 32 anos atrás e capital social integralizado no valor de R\$ 80.000,00, o que reforça o fato da compra (importação) de fios de algodão ser, de fato, uma atividade comum e necessária para sua atuação, não havendo razões para suspeitas quanto à ocultação do sujeito passivo.

E, sendo a interposição fraudulenta presumida capitulada quando não restar comprovada a **“origem, disponibilidade e transferência”** do dinheiro empregado na operação comercial, entendo que esta comprovação efetivamente ocorreu, pelo argumentos acima expostos.

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, conceder provimento ao recurso voluntário, anulando o auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

Voto Vencedor

1

2 **Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator.**

3 **Com a devida vênia, discordo da ilustre relatora no ponto recursal atinente à interposição fraudulenta presumida, pois entendo que a recorrente não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação em questão (Declaração de Importação (D.I.) n. 17/0156413-2).**

A falta dessa comprovação foi devidamente evidenciada pela autoridade aduaneira, conforme consta do Relatório Fiscal do auto de infração, juntado às fls. 694-713.

Importante destacar as constatações consignadas pela autoridade aduaneira no aludido Relatório Fiscal, às fls. 62-71 (*item 5 – DA NÃO COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL E BANCÁRIA DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS FINANCEIROS EMPREGADOS NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DA DI Nº 17/0156413-2*) e às fls. 83-91 (*item 8 – DA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO - DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE*).

A autoridade aduaneira, no curso da ação fiscal, por inúmeras vezes, concedeu oportunidades para a recorrente comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação em questão, no entanto, a recorrente apenas apresentava respostas evasivas, conforme consignado no acórdão recorrido, e não comprovava nem esclarecia as intimações lavradas pela autoridade aduaneira.

Está patente a falta de comprovação pela recorrente da origem do dinheiro utilizado na importação concernente à D.I. n. 17/0156413-2.

Não basta eventual comprovação da disponibilidade e transferência do dinheiro, sendo imprescindível comprovar a origem do dinheiro empregado na importação, existente em conta bancária da recorrente, conforme constatado pela autoridade aduaneira, a fim de evidenciar, dessa forma, que a adquirente da mercadoria de fato possui recursos para realizar a importação e não está se utilizando de recursos de terceiros, os quais, seriam os reais adquirentes das mercadorias.

Por isso mesmo, há disposição legal (§ 2º do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76) acerca da interposição fraudulenta presumida no caso de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência do dinheiro empregado na operação de comércio exterior.

Vale dizer, é imprescindível a comprovação pela recorrente da origem do recurso empregado na sobredita importação, com a apresentação de documentos e esclarecimentos à autoridade aduaneira acerca de todas as intimações lavradas no curso do procedimento especial de controle aduaneiro, atinentes à entrada e saída de valores discriminados no seu extrato bancário, com vistas a demonstrar a origem do dinheiro concernente ao seu alegado fluxo de caixa, não bastando a simples alegação no sentido de que se trata de recurso de fluxo de caixa, conforme aduziu a recorrente.

Essa comprovação não fora realizada no curso do procedimento especial de controle aduaneiro, apesar das diversas oportunidades dadas pela autoridade aduaneira, nem na fase de apresentação de impugnação, de sorte que está precluso o direito de apresentar novos documentos na fase de interposição de recurso voluntário, como os juntados às fls. 715-716, a teor do disposto no art. 16, inciso III e §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72.

Além dos argumentos acima apresentados, entendo que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio voto condutor do acórdão recorrido, às fls. 666-673, enfrentou essa matéria de forma muito bem fundamentada e, por isso mesmo, reproduziu a seguir parte do acórdão recorrido atinente à matéria em tela:

**DA NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM LÍCITA DOS RECURSOS
APLICADOS NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA**

A burocracia, a alta carga tributária, as exigências e requisitos, as responsabilidades e as consequências tributárias e criminais atribuídas solidariamente a todos os envolvidos nas operações legais de importação por conta e ordem de terceiro, conforme DL 37/96, IN SRF 225/02 e 247/02 e 650/06, levaram muitas empresas a ocultar o sujeito passivo real adquirente das mercadorias. A

fraude no setor é uma realidade, principalmente porque a legislação, ou não corresponde aos formatos comerciais de negócios internacionais, ou propositadamente, foram criadas para determinar suas limitações.

Esquemas fraudulentos de interposição de terceiros atingiram diversos países e se tornaram operações nocivas ao erário público uma vez que menos tributos são recolhidos, além de interferir e criar competitividade desleal com os produtos internos (nacionais). Por muitos motivos se justifica a atuação da fiscalização, mas é importante lembrar que a livre iniciativa é direito consagrado e pilar de um Estado Democrático de Direito, sob o regime Capitalista e, em observação a esta regra, assim como em preservação da segurança jurídica do contribuinte, toda situação apresentada como fraude ou crime tributário deve ser analisada de forma concreta e individualizada.

O Art. 23 do DL 1.455/76, capitulação principal deste procedimento, tem como núcleo do tipo a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas, que promove a entrada de mercadoria por meio de fraude.

Conforme previsto, diante da expressa determinação, a não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior poderia **caracterizar a presunção** prevista nos tipos legais elencados, em especial o § 2º do art. 23 do DL 1455/76 (Lei 10637/02), *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. (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 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)” (*destacamos*)

No caso, verifica-se que a autoridade fiscal em busca da verdade material buscou inúmeras vezes identificar a origem dos recursos empregados na importação em tela.

Atendendo a demanda fiscal a autuada apresentou planilha demonstrativa dos recursos empregados na importação da DI 17/0156413-2 - fl. 332 - onde identifica o recurso e sua aplicação, conforme abaixo:

RELAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS E ORIGEM DOS RECURSOS FINANCEIROS						
NATUREZA DA OPERAÇÃO	VALOR R\$	DATA	DESTINATÁRIO	CNPJ	FORMA DE PAGAMENTO	ORIGEM DOS RECURSOS
Contrato de câmbio antecipado	53.946,00	13/09/2016	Multimoney Corretora de Câmbio Ltda	12.566.596/0001-32	Depósito em conta corrente	Fluxo de caixa
Contrato de câmbio à vista	39.890,59	22/12/2016	Multimoney Corretora de Câmbio Ltda	12.566.596/0001-32	Depósito em conta corrente	Fluxo de caixa
Despesas aduaneiras (2)	45.829,38	26/01/2017	Forer Comércio Exterior Ltda	00.386.496/0001-83	Depósito em conta corrente	Fluxo de caixa
Captação - liberação do R\$ + IPS (1)	1.530,20	27/01/2017	Maerik Brasil Brasmir Ltda	30.256.230/0002-86	Depósito em conta corrente	Fluxo de caixa
Imposto de importação (1)	32.767,66	27/01/2017	Receita Federal do Brasil		Débito em conta corrente	Fluxo de caixa
Pis (1)	1.489,56	27/01/2017	Receita Federal do Brasil		Débito em conta corrente	Fluxo de caixa
Cofins (1)	7.354,19	27/01/2017	Receita Federal do Brasil		Débito em conta corrente	Fluxo de caixa
Taxa de Socomex (1)	214,50	27/01/2017	Receita Federal do Brasil		Débito em conta corrente	Fluxo de caixa
APRMM (1)	2.291,79	15/02/2017	Marinha Mercante		Débito em conta corrente	Fluxo de caixa
ICMS (1)	20.908,25	28/04/2017	Secretaria da Fazenda - IRS		GNRE - boleto	Fluxo de caixa
Despesas aduaneiras (2)	32.133,39	03/05/2017	Forer Comércio Exterior Ltda	00.386.496/0001-83	Depósito em conta corrente	Fluxo de caixa
Armazenagem (2)	33.948,91	03/05/2017	Portonave S.A - Teimuran	01.335.341/0001-80	Depósito identificado	Fluxo de caixa

No que tange a origem dos recursos a autuada informa que são decorrentes do fluxo de caixa da empresa, sem contudo especificar detalhadamente sua origem ou apresentar documento que comprove a informação. Demandada regularmente pela autoridade fiscal a fazer comprovação da origem dos recursos a autuada preferiu se omitir através de evasivas, conforme consta na resposta apresentada em 23/06/2017 - fls. 236/237- nos termos a seguir reproduzidos:

(3) EXTRATOS BANCÁRIOS ORIGINAIS das contas correntes listadas a seguir. Período SETEMBRO/2016 A ABRIL/2017 (extratos originais, com carimbo e assinatura do gerente da conta):

R: A Peticionante informa que já apresentou à esta ilustre Autoridade Alfandegária, durante a fase de análise preliminar da operação de importação, os extratos bancários das contas correntes da empresa.

(4) Comprovar através dos EXTRATOS BANCÁRIOS ORIGINAIS das respectivas contas correntes a origem lícita, a disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros utilizados na operação de comércio exterior amparada pela DI, indicados na tabela solicitada, deixando claro e inequívoco qual o CAMINHO PERCORRIDO PELOS RECURSOS DESDE A SUA ORIGEM ATÉ SEU DESTINO FINAL.

R: A Autoridade Fiscal exige a indicação das respectivas pessoas físicas e jurídicas depositantes e/ou remetentes, de

determinados lançamentos, nas contas bancárias da empresa Peticionante (Banco do Brasil e Banco Bradesco).

Contudo, importante observar que os valores questionados pela ilustre Autoridade Fiscal não se referem à operação de importação em investigação, mas a valores provenientes de capital de giro da empresa, não sendo coerente exigir esclarecimentos sobre valores que não são afetos ao que se está fiscalizando.

Outrossim, os extratos bancários já apresentados durante a fiscalização demonstram todo o caminho percorrido pelos recursos desde a sua origem até o seu final, com a transferência dos recursos para pagamento das mercadorias (câmbio), tributos, taxas de demais despesas.

Não obstante a declaração da autuada sobre a pertinência da demanda fiscal, compulsando os autos não encontrei nenhuma comprovação de origem dos recursos presentes na conta bancária da impugnante. Muito pelo contrário, em todo

momento que houve demanda por tais informações a impugnante apresentou evasivas deixando claro querer ocultar as informações do fisco.

A autoridade fiscal, face a pouca informação apresentada pela impugnante sobre o fluxo de recursos na empresa, delimitou expressamente alguns lançamentos constantes no extrato bancário da empresa, fazendo constar de intimação pontual esclarecimento sobre tais recursos, conforme a seguir:

Identificar as respectivas **pessoas físicas e jurídicas** depositantes e/ou remetentes dos créditos e beneficiárias dos pagamentos e/ou transferências, principalmente os lançamentos sob os seguintes históricos: **TED, TBI, DOC, DEPÓSITO, IMPORTAÇÃO** ou **COBRANÇA** e em específico os lançamentos a seguir:

Banco Bradesco, agência 5612-0, c/c 410-3		
21/12/2016	R\$ 5.315,00	TED
Banco do Brasil, agência 2522-4, c/c 6512-9		
08/09/2016	R\$ 12.810,00	Transferência
09/09/2016	R\$ 9.812,00	DEPÓSITO
13/09/2016	R\$ 25.018,70	DEPÓSITO
13/09/2016	R\$ 11.907,50	Transferência
19/09/2016	R\$ 28.369,47	DEPÓSITO

Na mesma linha investigativa, a autoridade fiscal lavra, às fls. 358, intimação onde faz detalhado histórico das pendências não cumpridas pela autuada. Nos itens 1, 2, 3 e 4 do documento o fisco justifica a demanda e confere à autuada nova oportunidade para comprovar as origens de recursos requisitadas desde o início do procedimento especial. Ocorre que, em 30/12/2017, a Autuada apresenta nova resposta insistindo nas evasivas até então utilizadas e não comprovando a origem dos recursos empregado na importação em tela.

Em sua impugnação a empresa detalha os recursos utilizados na importação em questão e informa como foram feitas as transferências para aplicação dos recursos na importação. Contudo ao abordar a questão da origem até então não comprovada a Impugnante restringe-se a fazer afirmação genérica reproduzida abaixo:

"Sendo assim, todos os recursos utilizados para perfectibilizar a operação de importação são provenientes da própria empresa pelo seu fluxo de caixa e decorrente de suas atividades comerciais, não sustentando a ilegalidade anunciada pela fiscalização."

A comprovação da origem dos recursos envolve a demonstração e apresentação da causa que gerou o ingresso daquele recurso no patrimônio da empresa. O ratio legis do dispositivo legal é comprovar que os recursos decorrem de atividade lícita e registrada pela empresa importadora. Por este motivo ao não comprovar a origem lícita dos recursos a Lei permite a presunção de que houve a interposição fraudulenta daquela pessoa na atividade de comércio exterior.

No presente caso, a impugnante poderia ter se desincumbido de trazer tais informações em várias oportunidades de forma a afastar a presunção legal de interposição fraudulenta. Contudo isso não ocorreu. Ademais, as inúmeras evasivas apresentadas demonstraram claramente o intuito de ocultar essa informação do fisco, corroborando, ainda mais, a conclusão de que houve no presente caso ocultação do sujeito passivo mediante a interposição fraudulenta, nos termos do § 2.º do art. 23 do DL 1455/76 (Lei 10637/02).

Em sua impugnação o Autuado traz informações relacionadas a capacidade operacional da empresa e a necessidade de comprovação do dolo para caracterizar a ocultação do sujeito passivo punível nos termos do art. 23 do DL 1.455/76.

Importante frisar que aplicação da penalidade no caso em tela decorreu de **interposição fraudulenta presumida**. A ocultação do sujeito passivo na importação pode ocorrer de várias formas, inclusive por mero equívoco que afastaria a pena de perdimento das mercadorias.

Entendo que a ocultação do sujeito passivo é gênero do qual a interposição fraudulenta presumida é espécie. O tipo infracional elencado no art. 23 do DL 1.455/76 determina a aplicação da pena de perdimento para a ocultação do sujeito passivo praticada "mediante fraude ou simulação" e praticada mediante interposição fraudulenta. O dispositivo permite concluir que a penalidade é aplicada aos casos de ocultação do sujeito passivo através de fraude ou simulação e ocultação do sujeito passivo através da interposição fraudulenta de pessoas. No parágrafo do dispositivo é definida presunção legal que permite caracterizar a interposição fraudulenta (não comprovação da origem lícita dos recursos).

Face tais premissas, pode-se tirar várias conclusões:

Primeiro, nem sempre a ocultação do sujeito passivo na operação de comércio exterior decorre de ato deliberado do interveniente. Nos casos em que houve mero erro formal restaria afastada a aplicação da pena de perdimento e incidiria sobre o caso a penalidade decorrente de erro na prestação de informações.

A segunda hipótese de ocultação do sujeito passivo seria a fraudulenta comprovada **por provas diretas**. São os casos em que a autoridade fiscal demonstra que a pessoa que se apresenta como importador/exportador simula, deliberadamente, seu papel na operação de comércio exterior para esconder o real interveniente da operação (interposição comprovada de forma direta). Normalmente esses casos são acompanhados de vasto quadro indiciário demonstrando o dolo das partes em ocultar o interveniente.

A terceira hipótese seria aquela em que a autoridade fiscal não consegue saber quem é o real interveniente na operação comercial, mas, mesmo assim, consegue demonstrar, através da presunção legal (não comprovação da origem dos recursos utilizados na operação), que existe pessoa oculta no negócio jurídico. Trata-se de

presunção legal criada diante da enorme repetição desse modus operandi de ocultar os reais intervenientes na operação. Nestes casos, a relata do interveniente ostensivo na operação em apresentar a origem dos recursos e permitir o aprofundamento da investigação denotam o dolo em ocultar.

Com relação a terceira hipótese, é importante destacar que o legislador não concedeu a autoridade fiscal o poder de deliberar sobre a forma como seria feita a comprovação da origem dos recursos. Esta comprovação é feita com base na contabilidade da empresa acompanhada pelos documentos obrigatórios de registro. Por exemplo, notas fiscais de venda, extratos bancários, contratos de empréstimo etc. Nessa linha seguiu a IN SRF 228/2002, ao estabelecer o seguinte:

Art. 4º Durante o procedimento especial de fiscalização, a empresa será intimada a comprovar as seguintes informações, no prazo de 20 (vinte) dias: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

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

...

Art. 6º Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, **além dos registros e demonstrações contábeis**, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I - integralização do capital social;

II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;

III - financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo, contendo:

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;

b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e

c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

§ 1º Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.

§ 2º Os elementos de prova referentes a transações financeiras deverão estar em conformidade com as práticas comerciais.

§ 3º No caso de comprovação baseada em recursos provenientes do exterior, além dos elementos de prova previstos no caput, deverá ser apresentada cópia do respectivo contrato de câmbio.

§ 4º Na hipótese do § 3º, caso o remetente dos recursos seja pessoa jurídica, deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

No presente caso, a aplicação da penalidade decorreu de interposição presumida pela falta deliberada de comprovação da origem dos recursos utilizados na operação de importação.

Desta forma, irrelevantes as informações trazidas na peça de impugnação a respeito da capacidade operacional do autuado, vez que a falta de capacidade operacional não foi fundamento para a exação fiscal.

Ademais, a empresa argumenta sobre a habilitação no sistema **RADAR**, no entanto, quando do momento da habilitação da empresa importadora/exportadora no Sistema RADAR, não há como verificar se aquela empresa terá um comportamento adequado frente aos critérios de compatibilidade entre sua capacidade contributiva e o seu volume transacionados bem como as demais práticas ilícitas referentes ao uso de empresa interposta em operações de comércio exterior.

Muito embora, para a concessão dessa habilitação, todo importador seja submetido à análise fiscal sob um aspecto preventivo e à estimativa da capacidade financeira semestral para operar no comércio exterior, trata-se meramente de uma análise preliminar para que seja autorizada a operar no comércio exterior, não havendo qualquer óbice a que seja fiscalizado o seu despacho de importação ou efetuada a revisão aduaneira das suas importações. Pelo contrário, para que uma empresa seja selecionada qualquer ação fiscal relativa à importação é pressuposto necessário que a empresa esteja previamente habilitada a atuar no comércio exterior e tenha efetivamente realizado operações de importação, o que exatamente aconteceu.

Verifica-se que a estimativa de volume para operar semestralmente no comércio exterior é efetuada com base na capacidade financeira potencial da pessoa jurídica com base em recolhimentos de tributos efetuados pela requerente nos 5 anos calendário anteriores ao pedido de habilitação, enquanto a verificação da origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior é realizada em relação às concretas operações efetuadas no período fiscalizado.

Enfim, mesmo com a habilitação da empresa no Sistema RADAR nada impede que a mesma desempenhe a função de empresa interposta em operação de comércio exterior à margem do que é previsto na legislação aplicável.

Da mesma forma, não procede a alegação de falta de comprovação do dolo. Nos casos de **interposição presumida** a comprovação do dolo é tênue, pois reside nas negativas de esclarecimentos sobre a origem dos recursos utilizados na operação. É o ato deliberado de omitir informações obrigatórias sobre a procedência dos recursos que permite ao fisco comprovar o

dolo de forma direta. Vejamos, mesmo sabendo que a não comprovação da origem dos recursos poderia redundar em perdimento das mercadorias, o autuado insistiu em claras evasivas. Entendo que tal atitude demonstra de forma clara o elemento volitivo da ocultação. O que permite a aplicação da penalidade de perdimento ao caso.

Assim sendo, uma vez que a mercadoria não foi localizada, foi consumida ou revendida, nos termos do § 3º do Art. 23 do DL 1.455/76 (Lei 10637/02), nego provimento a impugnação para julgar procedente a aplicação da multa substitutiva do perdimento em valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Com efeito, com base nos argumentos apresentados inicialmente e conforme consignado no voto condutor do acórdão recorrido, infiro que em razão da não comprovação, pela recorrente, da origem dos recursos empregados na operação de importação em questão (D.I. n. 17/0156413-2), restou configurada a interposição fraudulenta presumida, disposta no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76.

Por conseguinte, considerando que as mercadorias atinentes à aludida D.I. foram entregues à recorrente, por determinação judicial, e revendidas, no curso do procedimento especial de controle aduaneiro, diante da impossibilidade de apreensão delas para aplicação da pena de perdimento, correta a aplicação pela autoridade aduaneira da multa substitutiva, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, a teor do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com a redação dada pela Lei 12.350/10.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira.