



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

Processo nº 10925.000369/2008-18
Recurso nº 144.054 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.792 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria Multa decorrente de pena de perdimento
Recorrente Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 15/08/2006 a 10/01/2007

PEDIDO DE PERÍCIA. NEGATIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Compete à autoridade julgadora de primeira instância decidir, em despacho fundamentado, sobre o pedido de perícia apresentado pelo contribuinte.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. FALTA DE CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao Erário, pena convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas nos casos em que elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas, independentemente da extensão dos efeitos dos fatos apurados.

MULTA. CESSÃO DO NOME. RETROATIVIDADE BENÉFICA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome não substitui a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias por interposição fraudulenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

LUIS MARCELO DE GUERRA E CASTRO

Presidente

RICARDO ROSA

Relator

Presentes os Conselheiros Luis Marcelo de Guerra e Castro, Ricardo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Leonardo Mussi e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de auto de infração de conversão de penalidade de perdimento. Valor total da autuação R\$ 207.514,90.

Foi autuada em solidariedade a empresa Estoril Comércio e Importação Ltda (CNPJ: 03.096.756/0001-74) por ser a suposta real adquirente das mercadorias.

Seguem as alegações da fiscalização aduaneira.

Segundo o sistema Radar da SRFB, a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda foi habilitada na modalidade simplificada para operações de pequena monta como comércio exterior (US 150.000,00 no período de seis meses), sendo que o registro de tal habilitação ocorreu no dia 20/06/2006 (fls. 143-146).

Mesmo sabendo estar habilitada da modalidade simplificada, a empresa efetuou operações de importação em montante superior ao permitido (fls. 144-145).

Diante desse quadro, em fevereiro/2007, de forma automática, o sistema SISCOMEX efetuou a suspensão da empresa em operações de comércio exterior.

Iniciou-se também procedimento fiscal de investigação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior.

Ao final do procedimento fiscal, descobriu-se uma série de irregularidades da empresa.

1 – Falta de capacidade econômico-financeira dos sócios, conforme (fls. 1350-1353).

2 - Falta de capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica (fls. 1353-1355).

3 – Falta de ativo imobilizado aliada ao fato de que a empresa autuada funciona no mesmo local da empresa Cerealista Santo Expedito, sendo que o escritório e o galpão ali existentes estão em nome da outra empresa (fls. 1355-1356).

4 – Remessa direta das mercadorias importadas aos reais adquirentes (fls. 1356-1358).

5 - Não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros (fl. 1359)

6 - Contabilização das importações realizadas em nome da empresa Empacotadora Santo Expedito, em que a fiscalização alega que foram os reais adquirentes que remeteram os recursos que usados nas importações pela empresa Empacotadora (fls. 1359-1363).

7 – Simulação de vendas realizadas a prazo (fls. 1363-1371)

Intimada a empresa autuada (fl. 1342), ingressou a mesma com a impugnação de fls. 1410-1454. Seguem as alegações da empresa.

Durante os procedimentos de fiscalização, não houve a desclassificação contábil e fiscal da impugnante. Por isto, dúvidas não restam que a escrituração da impugnante foi considerada hígida, boa, firme e valiosa, refletindo a realidade de cada uma das operações mercantis.

Não pode prosperar a alegação do Fisco de que os sócios da impugnante em tão reduzido tempo de atividade empresarial estivessem obtendo retornos através de distribuição de lucros e efetuando novos investimentos.

Contesta a apuração da totalidade das transações efetuadas no período de 2006-2007 e cotejadas somente com os números de 2006.

A partir da folha 1420, divide a impugnante sua peça de defesa a partir da divisão do relatório fiscal que acompanha o auto de infração.

Sobre a incapacidade econômico-financeira da empresa, alega que os recursos advinham de créditos a que a empresa e seu administrador tinham acesso, sendo que os créditos concedidos em favor da impugnante estão estampados nas faturas e declarações de importação homologadas pela Receita Federal.

Sobre a alegação acerca da ausência de ativo imobilizado, alega que o sócio Éderson André Azzolini é sócio majoritário da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda e decidiu constituir uma nova empresa (empresa autuada) e naturalmente decidiu-se utilizar as instalações já existentes da empresa mediante pagamento de locativos mensais em favor da mesma.

Alega que tal fato não faria qualquer diferença ao Fisco, sendo que os ativos utilizados pelas duas empresas são do mesmo sócio. Apresenta foto dos ativos imobilizados.

As fichas de entrada e saídas de mercadorias demonstram que, na maioria absoluta das vezes, as mercadorias permaneciam em estoque nas dependências da empresa, sendo que somente em poucas oportunidades elas eram imediatamente remetidas após o desembaraço aduaneiro.

Alega que o Fisco conseguiu elencar no auto de infração exatas 34 “remessas diretas” dentro de um universo de mais de 400 operações.

Foram 34 “remessas diretas” com 16 empresas destinatárias, sendo que somente 06 dessas empresas destinatárias foram autuadas.

Sobre a alegação de não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros, alega que declarações dos exportadores que acompanham a impugnação demonstram que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações.

Sobre a alegação de vendas simuladas para a Cerealista Santo Expedito para ocultar os verdadeiros adquirentes, alega que é equivocada a alegação de que tal empresa é somente uma empresa transportadora pois também atua no comércio de cereais e outras mercadorias.

Questiona o porque das exigências fiscais serem em valores inferiores às importações?

Apresenta questionamentos às folhas 1438-1439.

Solicita a reunião dos processos em que a mesma é a autuada.

Alega ausência de dano ao erário

Solicita a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Alega que a figura delituosa interposição fraudulenta somente pode ser argumentada em casos de recursos de origem ilícita oriunda de um crime antecedente.

Pugna a empresa por produção de prova oral, documental e pericial. Apresenta às folhas 1447-1451 quesitos e questões acerca de cada um dos meios probatórios.

Solicita a reunião dos processos administrativos e o deferimento das provas postuladas.

Solicita igualmente o julgamento da procedência da impugnação e, subsidiariamente, a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007

Apesar de regularmente intimada às folhas 1404-1405, não apresentou à empresa Estoril Comércio e Importação Ltda impugnação à exigência fiscal.

À folha 1684, encaminhou-se o processo para julgamento e informou-se a tempestividade da impugnação.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou sua decisão na ementa correspondente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 15/08/2006 a 10/01/2007

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo ineficaz pleito de produção extemporânea de provas.

PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO.

Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e consequente deslinde do feito.

Assinado digitalmente em 02/12/2010 por LUIZ CARLOS DE SOUZA, 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Autenticado digitalmente em 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Emittido em 30/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Incabível, por ausência de previsão legal, a sustentação oral em primeira instância de julgamento administrativo.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta e/ou com recursos de origem, disponibilidade e transferência não comprovados e que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 15/08/2006 a 10/01/2007

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa os argumentos apresentados em sede de impugnação ao lançamento.

Requer a declaração de nulidade do auto de infração pela negativa ao pedido para apresentação de novas provas, dentre elas: prova oral, com a oitiva de testemunhas, prova documental para juntada de documentos relativos aos fatos narrados no auto de infração e prova pericial. Considera que não há razões para o indeferimento do pleito, sobretudo porque o Poder Judiciário irá autorizá-lo.

No mérito, sustenta que todas as operações foram registradas na contabilidade, que não houve qualquer tipo de simulação, que não ocorreu o dano ao Erário, que todos os tributos foram pagos, que o lançamento foi feito com base em indícios, que tem capacidade econômica para o desenvolvimento de suas atividades, que utiliza-se das instalações de outra empresa do mesmo grupo, por isso descabido considerar que inexistente o ativo imobilizado, que não são nada representativos os casos de remessa direta das mercadorias aos compradores, que de fato possui crédito com seus fornecedores estrangeiros, que a empresa Cerealista Santo Expedito tem como objeto social o comércio de mercadorias.

Por fim, subsidiariamente, requer aplicação retroativa da Lei 11.488/07 com penalidade mais branda que aplicada.

Voto

Conselheiro Ricardo Rosa, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Há preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por preterição do direito de defesa ante a negativa da Delegacia da Receita Federal de Julgamento ao pedido de produção de prova pericial.

É consabido que a decisão objetada constitui-se em prerrogativa da autoridade julgadora. Conforme entenda necessário obter informações adicionais, baixará o processo em diligência ou, em caso contrário, indeferirá o pedido, bastando, para tanto, que fundamente sua decisão, assim determina o Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Ao longo do voto condutor da decisão recorrida, o i. Julgador de primeira instância deixa claro as razões por que considera desnecessário a realização da perícia, assim como a instrução processual com novas provas.

Outrossim, não é possível que à matéria seja dado o tratamento pretendido pela autuada. O prazo para apresentação das provas expira na impugnação ao lançamento, salvo situações especificadas em Lei, como bem esclarecido no voto condutor da decisão recorrida, e a instrução processual deve assistir à necessidade do julgador e das partes, permitindo uma visão completa dos fatos objeto da lide. Inconcebível converter-se, ela própria, em obstáculo à solução do litígio em face de uma quantidade quase indeterminada de documentos cuja real necessidade se quer é devidamente esclarecida.

A alegada greve nos correios não serve de razão para não apresentação das provas em tempo hábil. A fiscalizada contou com tempo suficiente ao longo da realização de todo o procedimento de fiscalização para prestar as informações necessárias - em torno de um ano. Depois, mais trinta dias até a data da impugnação ao lançamento. Soma-se a isso a ausência de evidências de que esses documentos poderiam contribuir de alguma forma à complementação da instrução processual. Não há na defesa nenhuma menção ao tipo de informação neles contida e as lacunas às quais se destinam. Vejamos como advoga a recorrente.

2) prova documental, consiste na juntada de documentos relativos aos fatos narrados no Auto de Infração.

Esclarece a impugnante que grande parte de tais documentos, consistentes em centenas de comprovantes, não lhe foram entregues em virtude da greve dos servidores da Empresa Brasileira de Correios, estando caracterizada a hipótese prevista no art. 16, § 4º, a, da norma já referida.

Consigna ainda, que a matéria envolve a análise e verificação de milhares de documentos, impossíveis de serem acostados aos autos, ante o expressivo volume dos mesmos, razão pela qual, a impugnante informa que aqueles não juntados com a presente impugnação, encontram-se inteiramente à disposição de Vossa Senhoria, do

Perito Contábil que for designado e da demais autoridades administrativas no seguinte endereço (...).

Da mesma forma, a prova pericial requerida não mostra-se necessária e a prova oral pretendida carece de previsão legal.

Por derradeiro, se de fato, como acredita a recorrente, o Poder Judiciário vier a permitir a apresentação das provas conforme pleiteado, por certo isso não representará qualquer tipo de omissão deste Tribunal, na medida em que o Processo Judicial tramita à luz de princípios e normas significativamente distintas das que norteiam o Processo Administrativo Fiscal.

Superada a preliminar, ocupo-me do mérito.

Conforme relatado nos autos, o procedimento de fiscalização das empresas autuadas teve início ante a constatação de indícios de irregularidades nas operações de comércio exterior praticadas em nome da empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda. Esses indícios tiveram origem na identificação de valor total das operações de importação bem superior ao limite estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, levando a fiscalização ao aprofundamento das investigações, com a conseqüente constatação de (i) falta de capacidade econômico-financeira dos sócios, (ii) falta de capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica, (iii) falta de ativo imobilizado, (iv) remessa direta de mercadorias, (v) ausência de garantias aos exportadores, (vi) utilização de recursos de terceiros e (vii) simulação de vendas realizadas a prazo.

Ocorrências dessa natureza são próprias de casos dessa espécie e trazem consigo a própria explicação para a razão de ser de toda a legislação que veio regulamentar as importações conhecidas como realizadas por conta e ordem de terceiros.

Para melhor clareza dos preceitos que conduzirão à decisão que será tomada no presente voto, creio que seja de grande interesse que se faça uma digressão em torno dos conceitos que deram origem à positivação da presunção que ampara a exigência fiscal ora combatida, na busca de uma compreensão mais acurada da infração em epígrafe e do acerto ou não da fiscalização ao enquadrar o caso vertente na hipótese legal definida na legislação tributária.

Ainda que a não comprovação da origem dos recursos empregados em atividade de comércio exterior presuma a ocorrência infracional em comento, a infração propriamente dita será sempre a que consta hodiernamente no artigo 689, inciso XXII, combinado com o parágrafo primeiro, do atual Regulamento Aduaneiro – Decreto 6.759/09, cuja matriz legal não se desconhece ser a Lei nº 10.637/02, com a seguinte redação.

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 Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art 59).

()

XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,

Assinado digitalmente em 02/12/2010 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO; 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Autenticado digitalmente em 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Emitido em 30/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

Trata-se, portanto, de infração por ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) comprador ou (iv) de responsável pela operação, estando a interposição fraudulenta de terceiros inserida dentre as hipóteses de ocultação dolosa das pessoas antes relacionadas - *inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*.

A ocultação das pessoas elencadas no inciso XXII do Decreto 6.759/09 enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao Erário, pena convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas nos casos em que elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas tal como definido no caput do artigo 689 do mesmo diploma legal - base legal, Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23.

Importante nesta altura destacar que a ocorrência do dano ao Erário não se vincula à extensão dos efeitos do ato praticado, pouco importando as alegações presentes na peça de defesa tendentes a demonstrar inoccorrência do dano ou da falta de pagamento dos tributos devidos. Tal como se extrai do texto legal, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou do responsável pela operação, caracteriza, *de per si*, a infração tipificada como dano ao Erário, sendo desnecessário que a fiscalização se esforce em provar a efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos, na medida em que é a própria conduta do administrado uma ação rejeitada pela sociedade, inquinada pela presunção de ato abusivo da pessoa jurídica, em detrimento do interesse coletivo.

Há que se destacar que, ao assim definir, a Lei 10.637/02 não inova em relação ao Decreto-Lei nº 37/66 e nº 1.455/76. Também lá considerou-se configurado o dano ao Erário independentemente da comprovação de conseqüências lesivas aos cofres públicos. Para comprovar tal assertiva, basta a leitura das demais hipóteses elencadas no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro.

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 Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros,

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina,

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

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

IX - estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova do pagamento dos tributos aduaneiros,

X - estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

XIII - transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e de outros gravames, quando desembaraçada com a isenção referida nos arts. 142, 143, 144, 162, 163 e 187;

XIV - encontrada em poder de pessoa física ou jurídica não habilitada, tratando-se de papel com linha ou marca d'água, inclusive aparas;

XV - constante de remessa postal internacional com falsa declaração de conteúdo;

XVI - fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a iludir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105, inciso XVI, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1 804, de 1980, art. 3º),

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado,

XVIII - estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta;

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desumparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

(.)

E não creio que devamos nos surpreender diante disso.

Disposições desta natureza não devem ser apenas aceitas, mas reconhecidas como indispensáveis à obtenção dos resultados visados pela sociedade quando o assunto diz respeito à fiscalização tributária e aduaneira, e estão perfeitamente inseridas no modelo definido na legislação tributária para o funcionamento desse sistema. É o que se depreende do exame de inúmeros dispositivos presentes no Código Tributário Nacional, onde estão contidas as regras essenciais à formação do Sistema regulador da relação do Estado com o particular, no que concerne à administração tributária: o Sistema Tributário Nacional.

Ele se propõe garantir o melhor desempenho da máquina estatal com o menor custo social, especialmente quando se fala na manutenção do aparato estatal necessário à efetivação da receita.

Nesse desiderato, o legislador idealizou no Código mecanismos de fiscalização e arrecadação de tributos, partindo de situações em que o sujeito passivo prestaria “à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação [do lançamento] (art. 147)” e/ou que o mesmo devesse “*antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).*”, modalidades de pagamento/lançamento que, hodiernamente, aplica-se à totalidade dos tributos administrados pela União.

Todo o arcabouço lógico desse modelo se orienta nesse mesmo sentido.

No campo do direito tributário, é também do próprio administrado o dever de registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos cuja existência interessa à administração comprovar.

Não é da natureza das relações fisco-contribuinte que o primeiro guarde consigo os documentos firmados pelo segundo e mesmo que o fato constitutivo do direito tenha sido formalmente pactuado. A comprovação depende de que o administrado seja intimado a apresentar os documentos que a lei o obriga a produzir e manter em bom estado, ou que manifeste sua vontade por meio de declaração contida em documentos previamente elaborados ou perante a própria fiscalização que a colhe a termo, ou, ainda, pela obtenção desses

documentos ou verificação da ocorrência de fatos no local de funcionamento da empresa. Em todas estas situações, a obtenção das provas depende quase sempre de que o administrado exerça em sua plenitude a função de anotar e manter em boas condições os registros contábeis e fiscais e os apresente ao fisco quando exigido. Sem essa providência, salvo algumas poucas exceções, não haverá como comprovar a ocorrência ou inoccorrência de um fato.

Para que seja possível efetivar um controle satisfatório dos eventos capazes de influenciar na capacidade econômica do Estado sob a forma de evasão dos recursos necessários ao financiamento da máquina pública, a legislação tributária atribuiu responsabilidades ao cidadão, garantindo com isso uma colaboração forçada de toda a sociedade no esforço arrecadatário.

E a legislação não atribui ao administrado somente o dever de agir, mas também o de não agir, restando a ação contrária às disposições da legislação tributária transmutada em presunção de ocorrência da infração definida em lei.

Em face disso, o administrado se vê (i) obrigado a produzir ele próprio e manter sob sua guarda as provas das quais a administração lançará mão no processo de exigência dos tributos não recolhidos; (ii) a declarar regularmente o valor dos impostos e contribuições devidos; (iii) a efetuar o auto-lançamento de tributos e, ainda, (iv) a evitar determinada conduta, sob pena de restar presumida a ocorrência de infração à legislação do imposto, independentemente da efetiva lesão aos cofres públicos.

Noutro giro, tem-se também no Código Tributário Nacional disposição clara desvinculando a responsabilidade por infração dos efeitos do ato praticado.

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (grifei)

Isto posto, é preciso que se faça a devida ressalva em relação à possibilidade de que o contribuinte desconstitua a presunção legal de ocorrência da infração da qual a fiscalização lança mão para imposição da pena correspondente, por meio da comprovação de que as conclusões presumidas para aquelas circunstâncias não se aplicam ao caso concreto, o que será possível segundo as peculiaridades próprias de cada caso e mediante elementos de prova igualmente particulares. Desta forma vê-se preservada também a busca da verdade material, outro dos pilares que sustentam as relações do particular com o Estado quando o assunto gira em torno da imposição tributária e do contencioso dela decorrente.

Quanto a isso, o que se extrai do recurso apresentado pela contribuinte com vistas a demonstrar a inoccorrência das infrações de que está sendo acusada, são as alegações de (i) que todas as operações foram devidamente registradas na contabilidade; (ii) que não houve qualquer tipo de simulação; (iii) que o lançamento foi feito com base em indícios, (iv) que detém capacidade econômica para o desenvolvimento de suas atividades; (v) que utiliza-se das instalações de outra empresa do mesmo grupo; (vi) que não são representativos os casos de remessa direta; (vii) que de fato possui crédito com seus fornecedores estrangeiros e (viii) que a empresa Cerealista Santo Expedito tem como objeto social o comércio de mercadorias.

Tal como descrito no texto que precede o exame do caso concreto de que agora nos ocupamos, a infração tributária *sub examine* está em harmonia com toda a mecânica de funcionamento do Sistema Tributário Nacional, transferindo ao administrado a obrigação de fazer ou deixar de fazer aquilo que representa uma ameaça potencial aos interesses da coletividade, sob a forma de evasão de tributos.

Estreitando o foco, trata-se de uma penalidade cuja prática se comprova por meio de presunção da ocorrência de interposição fraudulenta de pessoa, sempre que os agentes identificados pratiquem atos que, em conjunto, desconstituam as declarações prestadas ao Fisco ou presentes nos documentos que amparam as transações.

A exigência teve origem na reiterada ocorrência de operações no comércio exterior envolvendo mais do que uma pessoa física ou jurídica, com repercussão direta na liquidez do crédito tributário, uma vez que situava-se no pólo passivo da relação pessoa sem capacidade econômico-financeira para responder pelas infrações perpetradas.

Trata-se de um tipo de operação cujo *modus operandi* foi há mais tempo identificado e coibido pelo legislador, ao definir uma pena aplicável à pessoa que se encontra na posição potencialmente lesiva, considerada por si só uma dissimulação do negócio realmente praticado. Portanto, a simulação, que segundo a recorrente não existiu, é inerente à apuração da infração de interposição e só pode ser reconsiderada uma vez demonstrado tratar-se de simples erros nos registros contábeis e comprovada a origem dos recursos empregados nas operações.

Por outro lado, é da natureza deste trabalho a associação de fatos e a constituição de um quadro indiciário, capaz de evidenciar a impossibilidade de que as ações tenham sido praticadas tal como aparentaram, razão pela qual não há como acolher os protestos relacionados à comprovação feita com base em indícios.

Neste mesmo diapasão, também não podem ter o efeito desejado pela recorrente os registros contábeis formais dando conta da escrituração completa das transações.

Primeiro, há que ser destacado que não há qualquer respaldo legal para as acusações contidas na peça recursal tendentes a demonstrar a necessidade de que a contabilidade tivesse sido desclassificada. Por outro lado, a despeito da existência de registro contábeis mais ou menos esclarecedores, o que se constatou foi uma situação real dissimulada pela aparência externa, conclusão amparada na incapacidade da contribuinte de demonstrar que detinha condições econômicas, financeiras e patrimoniais para efetuar transações tão vultuosas quanto identificadas e na omissão quanto a origem de diversos depósitos feitos em dinheiro na conta-corrente da autuada.

Quanto a isso, a defesa da recorrente termina testemunhar a ocorrência da infração que está sendo acusada de cometer. No intento de demonstrar que *já* *jamais* *lhe faltou capacidade econômico-financeira* argumenta que *seu administrador possuía crédito junto aos exportadores* e que o mesmo era *sócio majoritário de empresa tradicional, possuidora de acervo patrimonial de elevada monta*.

Ora, é exatamente essa conduta que a legislação pretendeu coibir.

Para realização de operações de importação, exige-se que a pessoa que registra a declaração de importação, contribuinte do imposto, detenha capacidade econômica,

ela própria, para honrar por eventuais compromissos decorrentes de infrações cometidas nestas operações ou mesmo das transações subsequentes à importação. Não sendo assim, é preciso que seja declarado que a importação é por conta e ordem de terceiros, situação em que o terceiro será trazido à relação, respondendo na qualidade de responsável solidário.

A disponibilidade econômico-financeira a que a recorrente refere-se é justamente aquela que não pode ser admitida, porque está em poder de terceiras pessoas, em circunstâncias tais que torna-se praticamente inatingível.

Quanto à expressiva quantidade de valores movimentados na conta bancária da autuada, depositados em espécie, informados pela fiscalização no relatório de auditoria-fiscal, nada foi acrescentado.

O mesmo raciocínio vale para a constatação de inexistência de ativo imobilizado.

Vejamos como a contribuinte se defende a teor do recurso apresentado.

A recorrente não necessitava de ativo imobilizado registrado em seu nome, para uso exclusivo, porque já possuía todas as condições físicas, materiais na empresa supra citada [Cerealista Santo Expedito Ltda], onde seu administrador é detentor de participação societária de 99,55% do capital social

(.)

Pergunta ainda a recorrente, é crime ou infração tributária a cooperação entre empresas do mesmo sócio?

A resposta é: claro que não.

Todo o problema estaria resolvido se informada a empresa Cerealista Santo Expedito ou qualquer outra com efetiva capacidade econômica como sendo aquela por conta e ordem de quem realizam-se as operações. O que não se admite é que pessoas descorporificadas se isolem na sujeição passiva. Como já dito, por razões de relevante interesse social.

O fato de as operações com remessa das mercadorias diretamente aos prováveis pessoas interessadas na encomenda terem sido mais ou menos representativos não produz alteração substantiva no quadro. Trata-se apenas um dos fatores levado em conta pela fiscalização na formação de sua convicção. Ainda mais, entendo que agrava a situação a falta de informação, mesmo quando isso aconteceu, de que a operação estava sendo realizada sob encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

Neste cenário, também não vejo como pode ter relevância o objeto social da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda. Também o fato de terem sido consideradas apenas parte das operações não tem qualquer efeito. Como bem comentado no voto condutor da decisão recorrida, o contrário somente agravaria a situação da autuada.

Ou seja, todo esforço tendente à descaracterização da ocorrência presumida pela norma jurídica limitou-se à indicação de fatos que em nada modificam o cenário encontrado pela fiscalização, confirmada está a falta de capacidade econômico-financeira e a utilização de recursos de origem não comprovada em operações de comércio exterior.

Assinado digitalmente em 02/12/2010 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, 11/11/2010 por RICARDO PAULO

ROSA

Autenticado digitalmente em 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Emitido em 30/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

Por fim, deve ser apreciado pedido de aplicação retroativa da Lei 11.488/07 com penalidade mais branda que aplicada.

Além das observações consistentes contidas no voto condutor da decisão recorrida, tem-se a Orientação Coana/Cofia/Difia sem número, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, nos seguintes termos.

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

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

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

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

De fato, não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Basta observar que em nenhum momento se disse que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos em que o dano ao Erário esteja enquadrado na hipótese de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação.

Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, converter o perdimento não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento deste.

Creio que, se assim fosse, a primeira medida deveria ser no sentido de determinar a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias.

Assinado digitalmente em 02/12/2010 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Autenticado digitalmente em 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA

Emitido em 30/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Como bem lembrado no voto vencedor da decisão de piso, dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).

Também não creio que, ao assim entender, estejamos negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.

Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta.

Veja-se o caso do erro de classificação. Ele sujeita o infrator à multa de um por cento do valor da operação, multa de setenta e cinco por cento da diferença de tributos e, muitas vezes, multa de trinta por cento do valor das mercadorias. E nem se fale dos casos de subfaturamento na importação.

Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos com os quais poder-se-iam alcançar todas as pessoas envolvidas.

Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. A consequência disso foi que nas autuações deveria figurar como contribuinte do imposto a pessoa indicada na declaração de importação como importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação.

Por conta disso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenas o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.

São deformações decorrentes das manobras engendradas pelos infratores, que encontram resposta lenta e menos versátil na burocracia estatal.

Operações simuladas sempre envolvem uma manifestação, declaração ou ação enganosa de vontade, com o fito de produzir efeito ou interpretação dos fatos diferente daquela que a verdade dissimulada indicaria, fosse ela conhecida. O infrator intenta situar-se em posição extremamente vantajosa, pois se lhe acusam de ser o simulacro, defende-se alegando ser o verdadeiro agente. Se, ao contrário, é considerado aquele que de fato empreendeu a ação, advoga ilegal a desconstituição da personalidade jurídica daquele que figura formalmente no pólo passivo da relação tributária.

Situações desta natureza precisam ser cautelosamente pensadas. A interpretação dos fatos e a aplicação do direito não podem admitir que o infrator se locuplete da
Assinado digitalmente em 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA
Autenticado digitalmente em 11/11/2010 por RICARDO PAULO ROSA
Emitido em 30/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

simulação por ele próprio orquestrada, inquinando a própria jurisprudência da mácula de prestar-se à função de acobertar fraudes, que assim permanecessem alheias aos incontáveis dispositivos legais inseridos na legislação no intento de coibir tais práticas.

É neste contexto que, segundo entendo, as disposições legais devam ser consideradas e interpretadas. Nunca intentou-se apenas duas vezes o mesmo infrator, tampouco reduzir a pena de perdimento para dez por cento do valor das mercadorias. Tratam-se somente de mecanismos criados para coibir práticas ilícitas que vinham escapando ao controle estatal, incapaz de responder com habilidade e com a rapidez necessária. Sem que se leve em consideração todos esses fatores presentes no processo de formação das regras positivadas na legislação de regência, todo o arcabouço jurídico trabalhosamente construído corre o risco de ser desarticulado por uma visão sofismada das ações legislativas levadas a efeito.

Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas

Por todo o exposto, VOTO POR REJEITAR as preliminares de cerceamento do direito de defesa e o pedido de realização de diligência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 2010