



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

Processo n° 10925.721819/2013-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.560 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria Imposto de Importação
Recorrente J. MACIEL E CIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 16/02/2009 a 09/06/2011

Ementa:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE.

Presume-se a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, punível com a pena de perdimento das mercadorias, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos nela empregados.

Aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, quando essa não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, por ocasião da apuração da infração punível com a pena de perdimento.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR INCAPACIDADE FINANCEIRA. PENA DE PERDIMENTO. IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM E ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

Sendo a presunção de interposição fraudulenta decorrente da falta de prova da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na importação (falta de capacidade financeira), não se pode aplicar a penalidade para as importações por conta e ordem e por encomenda, pois que nestas modalidades está demonstrada a origem dos recursos em favor do importador de fato, sendo incompatível com os objetivos da presunção legal (art. 23, §3º, do Decreto 1.455/76).

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as importações por conta e ordem e por encomenda da tributação. Vencidos conselheiros Fernando Luiz da Gama D Eça, João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva que davam provimento integral ao recurso. Designada conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor. Apresentará declaração de voto conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Relatório

Versa o processo de auto de infração relativo a multa aduaneira no valor de R\$12.576.254,16 (doze milhões, quinhentos e setenta e seis mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e dezesseis centavos), por constatar-se, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constante do documento de fls. 8061 (numeração eletrônica), a “*ocorrência de infração de ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, infração considerada dano ao erário (...).*” A fiscalização foi deflagrada em face da existência de indícios da incompatibilidade do patrimônio e rendimento dos sócios, com os montantes e volumes transacionados no comércio exterior, refletindo a possibilidade de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação.

Em virtude de impossibilidade da aplicação de pena de perdimento das mercadorias, pois a fiscalizada não mais mantinha os produtos em estoque, foi aplicada multa no valor equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do que prevê o artigo 23, §3º do Decreto 1.455/1976.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 30/08/2013 (fls. 8.184), o contribuinte protocolizou impugnação tempestivamente em 01/10/2013, cujos fundamentos podem ser resumidos pelo título de cada item mencionado, considerados autoexplicativos:

→ NULIDADE ABSOLUTA DO AUTO DE INFRAÇÃO - MANDADO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS - CUMPRIMENTO DO MANDADO - REINTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS JÁ APRESENTADOS E/OU AUSENTES DA GUARDA LEGAL DE 05 ANOS - AUSÊNCIA DE ANÁLISE DETIDA DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS QUANDO DA PRIMEIRA INTIMAÇÃO - NULIDADE.

→ NULIDADE DA ACÇÃO FISCAL - EXCESSO DE TEMPO DECORRIDO ENTRE O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL (MPF Nº 0920300/00377/13) E ENCERRAMENTO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO E CONSEQÜENTE MULTA SUBSTITUTIVA PECUNIÁRIA.

→ NULIDADE ABSOLUTA DO AUTO - INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS CUMPRIDA NO PRAZO LEGAL - REINTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE NOVOS DOCUMENTOS E DOCUMENTOS JÁ APRESENTADOS - FALTA DE ANÁLISE POR PARTE DO FISCO, DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA QUE DESENCADEOU TRANSCURSO DE MAIS DE 02 (DOIS) ANOS DO PROCEDIMENTO FISCAL - PRAZO LEGAL EXTRAPOLADO - INTELIGÊNCIA DO ART. 9º E PARÁGRAFO ÚNICO - EXTINÇÃO DA MULTA.

→ DA HABILITAÇÃO DA EMPRESA NO SISCOMEX - REGISTRO DE RASTREAMENTO DA ATUAÇÃO DOS INTERVENIENTES (RADAR) - ANÁLISE, POR PARTE DA RECEITA FEDERAL - DEFERIMENTO DO VALOR DE US\$ 2.050.473.00 - ANÁLISE PROCEDIMENTAL POR PARTE DO FISCO - FALTA DE CAPACIDADE ECONÔMICA INSUSTENTÁVEL - IMPROCEDÊNCIA DOS ELEMENTOS LEVANTADOS NOS AUTOS.

→ FALTA DA CAPACIDADE OPERACIONAL.

→ DA ANÁLISE INDIVIDUALIZADA DOS PONTOS LEVANTADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO - EXEMPLO DADOS COMO SENDO RELEVANTES PARA DEMONSTRAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DA CAPACIDADE FINANCEIRA - ANÁLISE APROFUNDADA QUE AFASTA A PRESUNÇÃO EFETIVADA.

→ OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE - MOTIVAÇÃO - AUSÊNCIA NO CASO EM CONCRETO - EMPRESA SEM BENEFÍCIO FISCAL E NÃO CONTRIBUINTE DE IMPOSTO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO QUE DEMONSTRAM IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA ALHO - AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS LEVANTADOS PELO FISCO COMO OBJETIVO DA FRAUDE APONTADA.

→ LEGALIDADE DO PROCEDER DA IMPUGNANTE - AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NO EXTERIOR - DA REMESSA DIRETA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS AOS CLIENTES BRASILEIROS.

→ PROCEDIMENTO NA IMPORTAÇÃO - PRAXIS COMERCIAL DAS EMPRESAS IMPORTADORAS - INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE NA EMPRESA AUTUADA - SIMPLES ACOMPANHAMENTO DO MERCADO NACIONAL.

→ DA ALEGAÇÃO DE REMESSA DIRETA - QUESTÃO MERAMENTE DE LOGÍSTICA - ANÁLISE COMPLETAMENTE DESTOADA DA REALIDADE CIRCUNDANTE.

→ DOS RECURSOS EMPREGADOS.

→ DA ANÁLISE INDIVIDUALIZADA DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO - VALORES PREVIAMENTE EXISTENTES NA EMPRESA - DEPÓSITO DOS CLIENTES EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE OUTRAS GARANTIAS - POSSIBILIDADE DE IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA MESMO SEM OS VALORES PAGOS ANTECIPADAMENTE - AUSÊNCIA DE PRÁTICA ILÍCITA.

→ DO CRÉDITO CONFERIDO POR EXPORTADORES - GARANTIAS QUE COMPROVAM A PLENA REGULARIDADE DA EMPRESA NO COMÉRCIO EXTERIOR - AFASTAMENTO DA PRESUNÇÃO DE AUSÊNCIA DE CAPACIDADE FINANCEIRA PARA IMPORTAÇÃO:

→ INEXISTÊNCIA DO PASSIVO FICTÍCIO - DAS DEMANDAS JUDICIAIS AÇÕES DE COBRANÇA DE VALORES RELATIVOS A IMPORTAÇÕES.

→ DAS INTEGRALIZAÇÕES DE CAPITAL SOCIAL.

→ A INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE E OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-3 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 02/02/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por JOAO CARL

OS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/02/2015 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinad

o digitalmente em 06/02/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

→ DA REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES INEXISTÊNCIA DE ADIANTAMENTOS DE TERCEIROS:

→ IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO - APLICAÇÃO SOMENTE DE MULTA DE 10% SOBRE O VALOR DA IMPORTAÇÃO REALIZADA - PEDIDO SUCESSIVO: IMPOSSIBILIDADE DE APLICACÃO DA MULTA FACE AO LAPSO TEMPORAL TRANSCORRIDO.

→ DA HIERARQUIA DE NORMAS – LEI X INSTRUÇÃO NORMATIVA.

→ DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA:

→ DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO:

→ DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS – ILEGALIDADE.

→ INEXISTÊNCIA DE DOLO.

→ DA SUJEIÇÃO PASSIVA DOS SÓCIOS DA EMPRESA - RESPONSABILIDADE APONTADA AO INCISO III, DO ART. 135 DO CTN - AUSÊNCIA TOTAL DE DEMONSTRAÇÃO, AINDA QUE PERFUNCTÓRIA, A RESPEITO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DOS ATOS DOS SÓCIOS - GENERALIDADE QUE NÃO SE COADUNA COM OS DITAMES LEGAIS - IMPROCEDÊNCIA COMPLETA DOS TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Ao final, o sujeito passivo assim consigna seu pedido requerendo a improcedência do lançamento fiscal e seu arquivamento.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

A 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP), através do acórdão de nº 16-53.112, em 27/11/2013, às fls. 8383 (n.e), decidiu por julgar improcedente a impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 16/02/2009

Dano ao erário por infração de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações. Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

A DRJ/SP1 entendeu, em apertada síntese, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem dos recursos empreendidos nas operações de comércio exterior fiscalizadas, assentando, primeiramente, que o contribuinte registrou 476 (quatrocentos e setenta e seis) DI's entre 01/2009 a 06/2011, e que, em havendo suspeita por parte dos Órgãos Fiscalizadores, de que haveriam indícios de práticas fraudulentas nestas operações, a presunção legal abarca tanto a instauração de *procedimento especial*, quanto o lançamento efetuado, incumbindo ao contribuinte a prova desconstitutiva da presunção alegada. A DRJ continua alegando que em qualquer operação de comércio exterior é premissa do contribuinte a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações, lançando mão, como fundamento, do disposto no §2º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, que trata sobre a “prática presumida”. Ainda no mérito a DRJ explana que não houve excesso de prazo para a aplicação da pena de perdimento e o lançamento efetuado, unicamente porque não houve perdimento aplicado, e sim, multa em sua substituição, face a impossibilidade de apreensão das mercadorias. Por fim, discorrendo sobre conceitos e interpretações do instituto da interposição fraudulenta, a instância de Piso menciona que o combate a esta prática não visa apenas e tão somente satisfazer o intuito arrecadatário, mas sim, coibir a mesma, ao tempo em que protege o mercado interno.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ciente do resultado do julgamento de primeira instancia em 17/12/2013, conforme AR de fls. 8665 (n.e) o contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 15/01/2014, juntado às fls. 8515/8660 (n.e), aduzindo, em resumo, os seguintes fundamentos:

1) Preliminarmente:

- Que o procedimento de fiscalização tem prazo razoável de duração de 90 dias e que após a última apresentação de documento (cumprimento de intimação), a Recorrente esperou de 25/10/2011 a 21/08/2013 para receber o término da fiscalização pelo lançamento, sendo ferido o disposto no parágrafo único do art. 9º da IN 228/2002;
- Que a aplicação da pena de perdimento somente é prevista legalmente com o “término do procedimento de fiscalização especial”, o que não ocorreu no caso dos autos, visto que o procedimento de fiscalização sequer foi prorrogado, tampouco finalizado;

2) Meritoriamente:

- Que é impossível a inversão do ônus da prova fundamentada pela DRJ Julgadora, pois que no procedimento de fiscalização a Recorrente apresentou todos os documentos solicitados a fim de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos valores utilizados nas operações de comércio exterior, ficando apenas ausentes a entrega dos documentos que perfaziam período maior do que os últimos 5 anos, pelos óbvios motivos legais de sua desobrigação da sua guarda;
- Que a fiscalização solicitou a origem, disponibilidade e transferência para a integralização de capital, pelos sócios, para poder compreender o azo entre tais valores e aqueles transacionados nas DI's, enquanto que a DRJ fundou seus argumentos na ausência de origem, disponibilidade e transferência de valores empregados nas importações, traçando premissa diferente daquela fiscalizada;

- Que os fundamentos da ausência de capacidade financeira mencionados pelo Fisco não merecem prosperar pois que lhe foi deferido pela própria Administração Pública

capacidade de efetuar transações de comércio exterior na monta aproximada de 2,5 milhões de dólares, havendo diferenças entre os conceitos de capacidade financeira (caixa) e capacidade econômica (poder de caixa), apontando uma presunção falsa de que teria havido fraude;

- Que quanto às alegações de incapacidade fiscal do estabelecimento para o recebimento do volume de importações transacionadas, o Fisco deu-se ao trabalho apenas de se deslocar até seu escritório administrativo, não tomando conhecimento de sua filial (um galpão), onde ficam armazenados os produtos e mercadorias importados;

- Que houve generalização por parte da autoridade fiscal quanto aos aspectos relevantes para a caracterização da fraude, merecendo ser verificados pormenorizadamente cada um destes apontamentos, para a comprovação da desconstituição da presunção de fraude entendida como ocorrida;

- Que a alegada fraude não possuía razão de existir, considerando que muitas das mercadorias importadas eram não tributáveis (por exemplo, alho), não se colimando o fim da prática delituosa apontada pela Autoridade Fiscal;

- Que quanto ao entendimento da Autoridade Fiscal de que remeter as mercadorias diretamente à empresa compradora caracterizaria uma compra indireta, com o fim de ocultar o real adquirente da mercadoria, não se tratam os fatos desta realidade, sendo remetidas as mercadorias diretamente a terceiros por conta de questões comerciais e logísticas, sendo a principal atividade da contribuinte o comércio de importação e exportação de mercadorias com objetivo estritamente empresarial;

- Que a praxis comercial que exercia consistia em receber informações sobre produtos de fornecedores estrangeiros, contatar propensos clientes, detectar o interesse, efetuar a importação e, enquanto decorre o lapso de tempo para a chegada do produto, formalizar a aquisição das mercadorias – contratando forma de pagamento e verificando custos, iniciando então o processo de venda antes mesmo da mercadoria chegar em território nacional, cuja destinação, assim que chega, é encaminhada diretamente ao cliente-comprador, por questões óbvias de economia de tempo, não caracterizando a falta de armazéns uma inequívoca comprovação de fraude;

- Que diante desta demonstração de seu *modus operandi*, a alegação de remessa direta comprova a real existência de uma negociação de compra e venda, demonstrando a importação direta que fora realizada;

- Que os clientes depositavam os valores previamente às operações de importação, pela ausência de possibilidade de oferecimentos de outras garantias;

- Quanto à existência de recursos próprios para a realização das importações, a Recorrente afirma que a própria fiscalização demonstrou haver numerário próprio para a realização das operações, tanto quanto lhe atribuiu o sistema de comércio exterior RADAR da Receita Federal do Brasil, trazendo exemplos específicos de pagamento de negociações para comprovar capacidade financeira suficiente a dar azo às DI's fiscalizadas;

- Que não constituir conduta ilícita a importação por conta própria, de mercadorias cujo valor para pagamento não seja pre-existente;

- Que quanto à acusação da existência de passivo fictício, a recorrente contabilizou dívidas com exportadores estrangeiros, tendo tal situação sido mal vista pela fiscalização, mencionando a demanda judicial de credor estrangeiro contra si, fazendo a contraprova de que existiria um passivo fictício;

- Que quanto às integralizações de capital social questionadas pelo Fisco, foram as mesmas realizadas em espécie, com recursos de disponibilidade dos sócios, cujos documentos, a despeito de não transitarem nas contas da empresa, não podem mais ser trazidos aos autos, visto que demandam lapso de tempo de 9 anos, não mais estando guardados na obrigação da lei;

3) Sucessivamente:

- Que é impossível a aplicação da pena de perdimento por falta de comprovação de dano ao erário e que em sendo mantida a infração, deveria apenas ser aplicada a multa no percentual de 10% do valor da mercadoria, conforme prevê a Lei 11.488/2007;

- Que é ilegal a aplicação da pena de perdimento;

- Que não houve dolo nas operações, de modo a não poder ser aplicada a pena máxima conforme pretende o auto de infração;

- Que quanto à sujeição passiva do sócio, sob a forma do inciso III, do art. 135 do CTN, houve a ausência total da demonstração, ainda que perfunctória, a respeito da individualização dos atos dos sócios, tendo novamente a Autoridade Fiscal generalizado fatos;

Pediu a Recorrente, ao final, o provimento do recurso e a improcedência do auto de infração;

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 (um) Volume, numerado até a folha 8692 (oito mil seiscentos e noventa e dois), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso é tempestivo, atendendo aos demais pressupostos de admissibilidade e desenvolvimento válido, pelo que dele tomo conhecimento.

A análise dos autos dá conta de que a controvérsia decorre da lavratura de lançamento tributário de multa substitutiva da pena de perdimento, em função de ter a autoridade fiscal entendido que a Recorrente não comprovou possuir origem, disponibilidade e transferências de recursos suficientes para fazer frente às operações de importação, incidindo, assim, na presunção de interposição fraudulenta, nos termos do art. 23, V e §§2º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/76. Havendo questões preliminares, de mérito e também sucessivas, passo a abordagem de cada uma delas separadamente.

I – Preliminares de Nulidade do Lançamento:

Inicialmente, a Recorrente sustenta preliminares de nulidade do procedimento, especialmente atinentes à demora do tempo em que ficara submetida à Fiscalização, o que contrariaria o preceito da Instrução Normativa nº 228/02, que prevê o prazo de 90 dias para conclusão do procedimento especial de fiscalização. Consequentemente, apenas se ocorresse o término do procedimento especial dentro do prazo de 90 dias, é que se poderia cominar a pena de perdimento, o que, no entanto, não ocorreu, e, portanto, padeceria o lançamento de nulidade.

No tocante a tais preliminares, de pronto analisadas, tenho que efetivamente está a Recorrente pleiteando a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 228/02, atinente ao procedimento especial de fiscalização tendente em verificar a eventual ocorrência de fraude nas importações, pelos indícios de incompatibilidade entre os valores transacionados e capacidade econômica do importador, com o procedimento de aplicabilidade da pena de perdimento, ou do lançamento da multa substitutiva de perda, nos casos de impossibilidade de localização das mercadorias ou o seu consumo.

Como bem destacado pela DRJ, o *“fulcro da IN SRF nº 228/02 foi estabelecer um procedimento especial de fiscalização específico para a verificação de empresas que revelem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira apresentada, bem como a identificação do modo de financiamento dos recursos empregados em operações de comércio exterior e combate à ocultação do sujeito passivo”*, sendo que, a partir da instauração deste procedimento especial e no prazo de até 90 (noventa) dias, as importações doravante realizadas submetem-se à *“retenção de despacho aduaneiro de importação sob suspeita de prática de interposição fraudulenta de terceiros”*.

Assim é que, após o transcurso do prazo de 90 dias, o contribuinte não pode mais sofrer retenções de seus despachos aduaneiros. Porém, se do procedimento especial de

fiscalização exsurgir a conclusão da Administração de que confirmaram-se as suspeitas de ocorrência da prática de interposição fraudulenta, caberá a mesma aplicar a pena de perdimento ou aplicar a multa a ela substitutiva, para cuja validade, porém, não se deve levar em consideração o prazo de 90 dias, e sim, se o Mandado de Procedimento Fiscal pertinente, estava emitido e válido, além de outros requisitos implícitos e explícitos ao lançamento tributário, na forma dos arts. 142, do CTN, e arts. 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, não merecem amparo as preliminares que pretendem nulificar o lançamento sob fundamento de exasperação do prazo de 90 dias previsto na IN SRF 228/02, pois que ela não visa disciplinar o lançamento tributário em si, mas sim visa a prevenção dos sucessivos e reiterados procedimentos de importação enquanto estiver em vigor referido procedimento especial.

No mesmo modo, a eventual falta de correta análise de provas atinentes a investigação do procedimento especial de que trata a IN 228/02, deve afetar a conclusão que decorre daquele procedimento, em termos de manter ou não ativo o RADAR do contribuinte para a continuidade das ações de importação. Não refere-se, diretamente, ao procedimento de lançamento tributário, que embora seja igualmente um *reflexo* daquele procedimento inicial, tem provas próprias colhidas ao longo da fiscalização, as quais, segundo farta documentação nos autos, não se absteve a Administração de colher para os fins de fundamentar e lastrear o lançamento tributário.

Sabe-se que em matéria as regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235/72, estão contidas basicamente em três artigos, a saber:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Depreende-se que as nulidades absolutas, em princípio, cingem-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. No caso, houvesse cerceio do direito de defesa, seria de se acolher a nulidade. Porém, constata-se que a Recorrente demonstrou conhecer e ter pleno domínio, e exerceu com bastante eloquência

sua defesa, atacando os pontos de lançamento com apontamento de fatos, questionamento de provas e alinhamento de fundamentos jurídicos, o que demonstra, efetivamente, que exerceu de modo amplo e dentro do contraditório, seu direito de defesa.

Assim, **voto por rejeitar as preliminares de nulidade** antepostas ao mérito.

II – Mérito:

Adentrando nas questões substanciais postas pela Recorrente no mérito de seu recurso voluntário, cotejando-as com os fundamentos que lastreiam o lançamento tributário questionado, tenho que a análise da questão parte dos fundamentos legais que regulamentam e dão validade ao Ato Fiscal, a saber:

*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. – grifou-se

O preceito legal acima dá conta de que existem duas presunções atuando no lançamento em análise, a saber:

- a) Presunção de Dano ao Erário, de modo que pela conjugação do “caput” com cada um dos incisos, *presume-se* a existência de dano ao erário pelo simples fato de haver a *interposição fraudulenta* por meio de ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação (inciso V, primeira parte);
- b) Presunção de Interposição Fraudulenta, em um segundo plano, de modo que *presumir-se-á* a ocorrência de interposição fraudulenta se não restar comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados no comércio exterior (inciso V, segunda parte c/c §2º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76).

Portanto, para que haja *dano ao erário*, basta que haja *ocultação do real adquirente*, que necessariamente deve se concretizar mediante *fraude* ou *simulação* [01], ou então, também *presumir-se-á dano ao erário* se restar caracterizada a *interposição fraudulenta*,

esta, por sua vez, *presumida* pela falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos valores necessários para as importações [02].

Em análise ao preceito em questão, cumpre trazer um trecho do acórdão da DRJ, no seguinte sentido:

A primeira dessas duas situações diz respeito à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação. A segunda é a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operação de comércio exterior. Tanto uma situação, quanto outra, expressa características da prática de interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, ou na denominação utilizada pela Lei, interposição fraudulenta de terceiros.

No caso concreto não estamos diante da hipótese de ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, mas sim, de *presunção* da ocorrência de interposição fraudulenta diante da suposta ausência de prova, a cargo do contribuinte, de que havia origem, tinha disponibilidade e efetivou a transferência de recursos *próprios* para a realização das importações.

Colhe-se novamente da decisão da DRJ:

A lógica se inverte. Enquanto na efetiva da interposição fraudulenta de terceiros, o ônus da prova é da fiscalização que deve demonstrar o sujeito passivo oculto, o perfil de suas transações com a empresa interposta e o dolo cometido mediante fraude ou simulação, na prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros o ônus da prova é do importador/exportador quanto à comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Mas o ônus da prova, decorrente da presunção legal da ocorrência de interposição fraudulenta e, conseqüentemente, do dano ao erário, não significa que o Fisco nada tenha que provar. Ele tem que provar a ocorrência dos indícios que levam a conclusão de haver discrepância entre a capacidade econômica do contribuinte ou ainda, de que este efetivamente não tenha tido origem, disponibilidade ou transferência de recursos utilizados no comércio exterior, para que então, possa fazer pesar sobre o contribuinte o ônus de provar que efetivamente teve referidas origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

Conseqüentemente, o que interessa ao deslinde da causa é aquilatar, inicialmente, quais os *indícios* que levaram a Administração a instaurar o procedimento tendente a verificar a ausência de prova da capacidade econômica em face do contribuinte, e, sendo tais *indícios* consentâneos com a presunção legal, aí sim aquilatar se o contribuinte importador demonstrou possuir origem, disponibilidade e efetivou a transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior que realizou. É sobre esses pontos que reside a controvérsia, naquilo que efetivamente interessa ao litígio.

Com efeito, a acusação fiscal conclui que a Recorrente não logrou comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados no comércio exterior, fundamentadamente pelos “indícios” emergentes das seguintes constatações, em resumo livre deste Relator:

1. O contribuinte não possuiu origem para integralizações de capital social realizadas até o ano de 2005, o que colocaria em dúvida o valor de seu patrimônio líquido;

2. Não possuiria estrutura operacional de armazenagem e logística de transportes próprias e em sua sede, necessárias para a movimentação do montante de mercadorias importadas no período fiscalizado, trazendo fotos dos referidos estabelecimentos;

3. O contribuinte efetivaria a remessa das mercadorias diretamente do Porto em que desembarçadas, ao comprador no mercado interno, o que demonstraria que o mesmo teria ocultado os reais adquirentes, que na realidade estavam custeando as operações de importação, servindo-se do importador para manterem-se ocultos.

Quanto a tais “indícios” invocados pela Fiscalização para impor a presunção de interposição fraudulenta por falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos valores empregados na importação, tenho que de fato, poderiam até significar que pudesse estar havendo a prática de interposição fraudulenta. Consequentemente, cabível a inversão do *onus probandi* ao sujeito passivo, que tem o dever de comprovar que tais indícios não seriam suficientes para manter a presunção legal. Ou seja, diante de tais “indícios”, se o contribuinte nada comprovasse, perfeita a aplicação da penalidade.

No caso em questão, porém, o contribuinte traz prova de que sua operação demanda um tempo importante entre a detecção da existência de “mercado” para determinado produto, o fechamento de um pedido no mercado internacional, a partir do qual já passa a efetivar a negociação para entregar a mercadoria assim que estas aportem ao mercado nacional, sendo que, já havendo negociações consumadas (promessas de vendas para entrega futura de mercadorias já embarcadas), assim que a mercadoria chegava ao território nacional, não submetia-as a movimentação até seu estabelecimento sede, muitas vezes localizados há centenas de quilômetros, apenas para nele dar entrada física, e após, seguindo nova longa viagem pelo território nacional até entregar ao efetivo comprador.

Ou seja, por questões de logística e eficácia, inerentes a movimentação de suas mercadorias (na maioria produtos alimentares perecíveis), tinha-se que, nacionalizada a mercadoria importada, já as remetia diretamente ao comprador com o qual havia se comprometido a vendê-las, durante o curso do transporte internacional destinado ao Brasil.

Tenho que essa praxis é comum no mercado internacional, em função do lapso temporal necessário para que o produto seja embarcado no exterior e transportado ao país, durante o qual o importador nacional já pode encetar negociações sobre referidos produtos.

E aqui incide um importante fator na análise da questão, que é firmar o **momento** em que a mercadoria importada passa a ser do importador: se apenas no momento do desembarço aduaneiro ou desde seu pedido ou embarque no país de origem da compra.

Tenho que são institutos completamente diferentes, dos quais se refletem efeitos na aplicação da norma aqui em análise. E isto porque, sendo o produto considerado do importador apenas após o desembarço aduaneiro, terá ele negociado sem ter mercadorias, recebendo valores de seus clientes para viabilizar as importações, muito consentâneo com uma possível interposição fraudulenta por falta de capacidade econômica. Porém, por outro lado, se a mercadoria já for de titularidade do importador desde o momento do seu embarque no país de origem, tendo o importador normalmente dado um “sinal” de compra, e após, efetivando o pagamento do restante do preço da aquisição, tem-se que desde o embarque internacional já seria titular da mercadoria, podendo negociá-lo no mercado interno, e os valores que receber do

mercado interno já se referem-se a possíveis “arras” para garantia da compra pelo cliente brasileiro.

Assim, posiciono-me no sentido de que a *posse indireta* do bem já caracteriza o bem importado como de titularidade do importador *desde o embarque internacional*. O procedimento de desembaraço aduaneiro é imposto pela Administração para controle do trânsito aduaneiro e a nacionalização de um produto, mas não é ele quem consome o negócio de compra e venda internacional. A partir do desembaraço a mercadoria, que já é do importador, passa a ser *nacionalizada* e pode ser entregue ao seu dono, que passa a ter também a sua *posse direta* e a respectiva *propriedade*, que se operou pela *tradição* da coisa adquirida. Tanto assim o é que a pena aplicada é de “perdimento” da mercadoria, a qual é endereçada *ao importador*, comprovando que a mercadoria já é de sua titularidade, pois que somente se pode perder uma mercadoria quem já é seu titular. Ninguém perde o que não tem!

Com efeito, considerando que os “indícios” alinhados pelo Fiscal autuante de falta de estrutura logística ou mesmo de remessa das mercadorias do porto de desembarque diretamente ao comprador sediado no mercado nacional, diante da demonstração da logística de movimentação de mercadorias inerente a este tipo de comércio, e, especialmente, diante do fato de que os produtos importados já eram de titularidade da Recorrente desde o embarque internacional, tenho que os mesmos não impõe, por si só, a conclusão de falta de capacidade econômica (operações a crédito) do Recorrente, pelo menos não com a contundência necessária para impor uma penalização baseada em *indícios* e em *presunção*.

Sobraría em desfavor do contribuinte o “indício” alinhado pela Fiscalização, atinente à falta de comprovação da origem para as integralizações de capital social realizadas pelos sócios da Recorrente até o ano de 2005, contra o qual o contribuinte simplesmente afirma possuir origem, mas cujos documentos não mais estariam disponíveis pelo decurso do prazo de mais de 05 anos para sua guarda.

Neste sentido, tenho que embora referido indício realmente não tenha, a meu sentir, sido desconstituído pela Recorrente (o que demandaria fiscalização efetiva e tempestiva de “acréscimo patrimonial a descoberto – APD”), o mesmo é totalmente desinfluyente na aquilatação da existência de comprovação de origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados nas importações havidas entre os anos de 2009 e 2011 pelo contribuinte. E isto porque o sujeito passivo demonstra possuir fluxo de caixa, com pagamentos e recebimentos de clientes, por vendas de produtos em estoque ou *em curso de transporte internacional* (mas já de sua titularidade – como se viu acima), o qual permite a conclusão de ter demonstrado a existência de origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados nas importações, recursos esses que provinham de sua própria atividade empresarial que contempla como ativo *intangível* a existência e a tomada de crédito frente aos seus parceiros comerciais.

No caso em análise, inclusive, há autuação como “presunção de ocultação fraudulenta” em operações expressamente indicadas como “por conta e ordem” (e, quiçá, também “por encomenda”), o que é totalmente incompatível com esta presunção legal de falta de comprovação de origem, disponibilidade e transferência dos recursos, já que em ambas as modalidades de importação, nitidamente os recursos são do ordenante ou do encomendante, não se podendo exigir que se demonstre *outra origem dos recursos* que não dos próprios destinatários finais no mercado interno. Ou seja, arrolar dentre as Declarações de Importação - DI's, colhidas com multa substitutiva da pena de perdimento, operações de importação por conta e ordem e por encomenda, por presunção de interposição fraudulenta por ausência de **prova da origem, disponibilidade e transferência de recursos, é uma antinomia, pois que é de conhecimento da Administração que a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos**

provém dos ordenantes ou encomendantes. Não há como praticar conduta de “interposição fraudulenta” se se conhece e informa os ordenantes ou encomendantes, que por sua vez fornecem origem dos recursos, descabendo, nesse sentido, quaisquer penalidades quanto a tais DI's.

Finalmente, no tocante a alegação da Recorrente de que estava habilitada a operar no comércio exterior com valores que lhe davam um limite de US\$ 2.050.473.00, o voto condutor do Acórdão da DRJ, sustenta que:

O fato da empresa permanecer no limite de importação deferido em sua habilitação no Sistema RADAR, não inibe a possibilidade de análise da fiscalização quanto a prática de interposição fraudulenta de terceiros, principalmente no que diz respeito à comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, como se dá no presente caso.

O volume financeiro de operações liberado pelo Fisco Federal e a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação são procedimentos autônomos de combate e repressão da prática de interposição fraudulenta de terceiros que não se confundem.

Nesse sentido, ao contrário do que concluiu a DRJ, tenho que, tendo sido deferido ao contribuinte um limite de movimentação de importação por ato do próprio Poder Público, nos termos da Lei, no mínimo se criou ao mesmo uma sensação de segurança de operar até referido limite. Se, posteriormente, a Administração resolver por rever esse limite, tenho que o mesmo não poderia ser aplicado retroativamente, mas apenas após a conclusão do procedimento de que trata a IN 228/2002, comentada no início deste voto.

Assim, tenho que referido ato administrativo de conceder ao contribuinte um limite para operar no comércio exterior, até que se retire a validade, deve ser respeitado pelo próprio Órgão Público, por questão de segurança jurídica, sendo que o ato de sua cassação apenas poderá produzir efeitos *ex nunc* e jamais retroativos (*ex tunc*), salvo no caso de comprovação de fraude, dolo ou concluiu no ato ou procedimento de sua concessão anterior.

Tenho, portanto, que o caso dos autos encerra uma autuação baseada em presunções fiscais simples, as quais, embora calcadas em uma presunção legal contida no §2º, do art. 23, do Decreto-Lei 1.455/76, prescinde que os indícios perfilhados pela Administração sejam contundentes, convergentes e conclusivos da efetiva ausência da prova da origem, disponibilidade e transferência de valores empregados nas importações.

Discorrendo sobre o ônus da prova em sede fiscal, PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, em sua obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário” (Ed. LTR, 1992, p. 93), assim explicita:

De fato, com a obra de Gian Antonio Micheli, os efeitos processuais da presunção de legitimidade dos atos administrativos foram devidamente equacionados, evidenciando-se a imprestabilidade dos argumentos que o invocaram para justificar a exoneração da prova da administração. Eis a lição do grande mestre peninsular:

*Não pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida. Como bem salientou o saudoso e ilustre professor que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma 'relevatio ab onere agendi' e não uma 'relevatio ab onere probandi', isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, **mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.**" – grifei.*

Fica claro, em análise aos autos, o fato de que não existe prova cabal dos *indícios* apontados, ou um deles é desinfluyente (ou “não convergente”) com a conclusão atingida, o que acaba impondo a necessidade de cancelamento do lançamento tributário, nos termos, *mutatis mutandis*, da jurisprudência dominante neste Conselho:

“IRPF - Omissão de rendimentos recebidos de RI
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2005, 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CHEQUES NOMINAIS, PROVA INDICIÁRIA.

Para caracterizar a infração de omissão de rendimentos a prova indiciária deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.

Recurso Voluntário Provido, Vistos, relatados e discutidos presentes autos, Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.” (Acórdão 2102-00.885. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. 2ª. Seção. 2ª Turma da 1ª Câmara. Dt. Jul. 24/09/2010. Dt. Publ. 25.01.2011)

“PIS. PRESUNÇÃO. PROVA INDICIÁRIA. A “presunção” consiste nas conseqüências que a lei tira de um fato conhecido para provar um fato oculto. A prova indiciária, admitida pelo Direito, apóia-se em um conjunto de indícios veementes, graves, precisos e convergentes, capazes de demonstrar a ocorrência da infração e fundamentar o convencimento do julgador.” (Acórdão 203-09180. 2º Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Dt. 11/09/2003)

Nesse sentido tem-se ainda o **acórdão nº 107-08.592**, de 25.05.2006, unânime, que teve como Relatora a CONSELHEIRA ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e cuja ementa consigna:

“LANÇAMENTO – ILEGITIMIDADE PASSIVA – PROVA INDICIÁRIA. A prova indiciária para referendar a identificação do **sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador. Recurso provido.**”

Merece, portanto, merece ser provido o recurso voluntario, para exonerar a exigência tributária.

III – Pedidos sucessivos:

A Recorrente alinha, ainda, pedidos sucessivos de redução da penalidade para o percentual de 10% e ainda, de impossibilidade de imputar a Responsabilidade Tributária aos sócios e administradores, as quais se passa a analisar, para o caso de vir a ser total ou parcialmente vencido quanto ao cancelamento da exigência.

III.a) Da redução da Multa para 10%, pela Cessão de Nome:

Tenho que, também na hipótese de se restar vencido por entender o Colegiado presentes a presunção de falta de capacidade econômica do contribuinte, a penalidade de perdimento, no caso em concreto, deveria ser reduzida para o patamar de 10%, pois que a partir do advento da Lei 11.488/2007, passou a haver norma específica para a hipótese, nos termos do seu art. 33 a seguir transcrito:

“Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).”

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

No sentido da subsunção da presunção de interposição fraudulenta por falta de comprovação da origem dos recursos empregados na importação à norma de cessão de nome, já se posicionou o STJ, nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DO CADASTRO DO CNPJ DE EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS UTILIZADOS EM OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (ART. 23, § 2º, DO DL N. 1.455/76 C/C 81, § 2º, DA LEI N. 9.430/96) X CESSÃO DE NOME PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE COMÉRCIO DE TERCEIROS (ART. 33 DA LEI N. 11.488/07). VEROSSIMILHANÇA DAS ALEGAÇÕES E FUNDADO RECEIO DE DANO IRREPARÁVEL OU DE DIFÍCIL REPARAÇÃO. AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7 DESTA CORTE. 1. O presente recurso especial originou-se de agravo de instrumento interposto em face de decisão do juiz a quo que indeferiu o pedido de tutela antecipada formulado pela empresa em autos de ação ordinária no sentido de determinar o retorno do seu CNPJ à condição de ATIVO. 2. Cumpre afastar a alegada ofensa ao

art. 535, II, do CPC, visto que o Tribunal de origem se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a questão posta à sua apreciação, ainda que a conclusão adotada tenha sido contrária à pretensão da ora recorrente. A Corte a quo consignou expressamente que a defesa formulada administrativamente pela empresa foi analisada pelo Fisco, porém, as alegações não foram suficientes para impossibilitar a procedência da representação fiscal e a conseqüente suspensão da inscrição do CNPJ da empresa. 3. O Tribunal de origem concluiu que a ausência de comprovação da origem dos recursos utilizados em operação de comércio exterior - que foi tipificada pelo Fisco como sendo infração de interposição fraudulenta, na forma do art. 23, § 2º, da DL n. 1.455/76 - se equipara à hipótese prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/07 que trata da cessão do nome da empresa para a realização de operação de comércio de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. Segundo o parágrafo único do referido dispositivo, tal infração não é daquelas que permitem a declaração de inaptidão do cadastro no CNPJ prevista no art. 81 da Lei n. 9.430/96. 4. A decisão da Corte a quo apenas deferiu a antecipação de tutela pleiteada, haja vista a verossimilhança das alegações da agravante e o receio de dano irreparável ou de difícil reparação, eis que, conforme consta do relatório do decisum, havia 432,40 toneladas de arroz para exportação paralisadas no Porto de Rio Grande em razão da inaptidão do CNPJ da empresa, impossibilitando o adimplemento de obrigações contratuais assumidas pela ela e exposto o produto ao risco de deteriorar-se. À vista de tal contexto, não é possível a esta Corte infirmar a conclusão adotada no acórdão recorrido, seja porque o conceito de "interposição fraudulenta" trazido pela recorrente nas razões recursais é muito similar ao disposto no art. 33 da Lei n. 11.488/07, o que recomenda o deferimento da tutela de urgência pleiteada pela empresa a fim de reativar seu CNPJ até a decisão de mérito na ação ordinária, seja porque o revolvimento dos requisitos do art. 273 do CPC, para fins de concessão de tutela antecipada, é providência que encontra óbice no teor da Súmula n. 7 desta Corte. 5. Recurso especial não provido.

Acórdão.

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira, Humberto Martins (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator." (STJ – 2ª Turma – Resp nº 1.144.751/DF – Rel. Min. Mauro Campbell Marques – j. 01.03.2011 – DJe 15.03.2011).

Com ainda mais razão não se pode aplicar a pena de perdimento, pois que a acusação não é de ocultação do real adquirente mediante o ardiu de fraude ou simulação, e sim, meramente pela presunção legal de interposição fraudulenta por falta de prova origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Ante a ausência de conduta fraudulenta ou simulada, me parece que a subsunção dos fatos aqui enfrentados com a norma do art. 33, da Lei nº 11.488/07, é integral, atendendo aos desígnios da referida legislação, que deixou de considerar dano ao erário a simples cessão de nome, máxime quando todos os tributos aduaneiros foram recolhidos pelo importador.

Por tal razão, quanto a este pedido sucessivo, voto no sentido de **dar provimento ao recurso, para reduzir a multa se eventualmente mantida a sua exigência.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/02/2015 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE ECA, Assinado digitalmente em 06/02/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III.b) Da Responsabilidade Solidária de Sócios e Administradores:

Por fim, mesmo que mantida a exigência total ou parcial da multa, ou ainda, que não venha a ser desagravado o seu valor para o patamar de 10%, ainda assim, quanto a responsabilidade solidária de sócios e administradores, tenho que a mesma não pode ser imputada por critérios objetivos, e sim, a partir da descrição de uma conduta ilegal (contrária a Lei ou aos estatutos sociais), por parte de seus gestores.

Analisando os autos, não há uma descrição de uma conduta que seja imputável diretamente aos sócios e administradores que tenha importado na falta da prova da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, especificamente para as DI's registradas no período de 2009 e 2011, efetivamente fiscalizado.

Há sim, indícios de que a pessoa jurídica não tenha demonstrado referida origem, mas nada há de descrição ilícita de atos por parte dos administradores. Tenho mais, que os sócios e administradores sequer imaginavam estarem cometendo interposição fraudulenta, máxime porque a pessoa jurídica era titular de um RADAR que lhe propiciava importar até o limite de cerca de US\$2 e meio de dólares, o que, convenhamos, lhe retiraria o dolo, pela sensação de licitude que o ato emanado do próprio Poder Pública lhe propiciava.

A responsabilidade está imputada pelo art. 135, do CTN, *verbis*:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Já assentou a Primeira Seção decidiu, em sede de recurso repetitivo (REsp. nº 1.101.728/SP, julgado em 11.03/2009), que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade do sócio, prevista no art. 135 do CTN. Vejamos a decisão:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA,

ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08."

Sendo a multa substitutiva da pena de perdimento uma obrigação tributária decorrente do lançamento, a imputação da responsabilidade aos sócios e administradores deve observar o preceito do art. 135, do CTN, o qual, no entanto, não prevê hipótese de responsabilidade objetiva, mas sim objetiva, sendo indispensável provar que a conduta do agente atraiu para si a referida responsabilidade pessoal, o que, pelos motivos antes descritos, não restou demonstrado nestes autos.

Assim sendo, mesmo que mantida alguma exigência, tenho que a responsabilidade solidária dos sócios e administradores deve ser afastada, pelo que **voto no sentido de prover o recurso dos solidários**, neste particular.

IV – Conclusão:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **rejeitar as preliminares de nulidade**, e no mérito, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência tributária.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada.

Na sessão de julgamento do presente processo ousei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no que concerne ao mérito do recurso voluntário, tendo prevalecido o entendimento divergente na Turma por voto de qualidade.

Conforme se verifica na autuação, trata o presente processo de exigência tributária decorrente da multa equivalente à pena de perdimento das mercadorias, as quais não foram localizadas ou foram consumidas ou revendidas, nos termos do §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76. A pena de perdimento decorreu do cometimento da infração de

interposição fraudulenta presumida, em conformidade com o disposto no §2º e inciso V do referido art. 23, abaixo transcrito:

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)*

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Cabe esclarecer, no entanto, que embora a fiscalização tenha carreado aos autos vários indícios da *efetiva ocultação fraudulenta do sujeito passivo* para algumas importações, definida no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, trata o presente processo da *prática presumida de interposição fraudulenta*, cuja definição está veiculada pelo §2º do mesmo artigo, caracterizada pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em todas as importações realizadas no período fiscalizado.

Nesse sentido, bem salientou o julgador de primeira instância que a fiscalização foi além do que seria necessário para a comprovação da prática presumida da interposição fraudulenta:

(...)

Bastaria para a caracterização da prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros a alegação de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, com fulcro no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76, em que o legislador atribui todo o ônus

dessa comprovação ao importador, sob pena de configuração da prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros.

Mas a fiscalização foi além e trouxe aos autos robustas evidências da ausência de capacidade econômica da empresa J. MACIEL e de seus sócios.

(...)

Conforme se depreende da leitura da autuação, além da *prática presumida de interposição fraudulenta*, a fiscalização apurou, dentre outros, os seguintes indícios de irregularidades: i) evidências da ausência de capacidade econômica da pessoa jurídica e de seus sócios; ii) ausência de capacidade operacional da empresa em face da sua estrutura física e disponibilidade de recursos humanos; iii) falta de comprovação da integralização do capital social; e iv) vendas imediatas de algumas importações, sem trânsito pelo seu estabelecimento.

Com efeito, para analisar se a situação concreta relatada nos autos subsume-se ao tipo legal que define a infração (§2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76), importa somente verificar se foi oferecida pela fiscalização a oportunidade ao autuado para comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações registradas no período de 1º de janeiro de 2009 a junho de 2011, mas este não logrou êxito em comprová-las, restando caracterizada a presunção de interposição fraudulenta disposta na lei.

A infração sob análise foi apurada em procedimento especial de fiscalização regulado pela Instrução Normativa SRF nº 228/2002 (DOU de 23.10.2002), que estabelece alguns contornos para a apuração, no procedimento fiscal, da comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações, conforme arts. 4º e 6º transcritos abaixo:

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

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

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

§ 1º Os elementos de prova deverão ser apresentados à unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa.

(...)

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.

Tendo a contribuinte apurado o Imposto de Renda da pessoa jurídica com base no Lucro Real, teria de manter a escrituração contábil regular e completa, em conformidade com a legislação atinente à espécie.

Não há que se olvidar que a escrituração contábil regular, mantida com a observância das disposições legais e com base em contratos e documentos apropriados, é um importante meio de prova de que dispõe a contribuinte para comprovar, em relação aos recursos empregados nas operações de comércio exterior, a origem (de onde e quando veio o numerário), a disponibilidade (posse do numerário no momento de se pagar a operação) e a transferência (efetiva migração do numerário para o pagamento da operação).

No entanto, ao final do procedimento especial de fiscalização, concluiu a fiscalização, em face das irregularidades a seguir apontadas (itens 1. a 4.), que **a contabilidade da contribuinte revelou-se imprestável** para fins de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de importação realizadas no período fiscalizado:

1. Passivo fictício:

- Constatou-se a manutenção de saldos no Passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, restando configurada a existência de Passivo Fictício na contabilidade da contribuinte.

- O passivo fictício trata-se de ardil contábil utilizado para encobrir a verdadeira origem dos recursos ingressados na empresa, seja para omitir receitas tributáveis, seja para manter ocultos os seus fornecedores.

- Para a maior parte das importações da fiscalizada, cerca de 94%, foi declarado pagamento a prazo em até 180 dias. Entretanto, na contabilidade, a conta "Fornecedores estrangeiros" diverge das informações cambiais declaradas nas Declarações de Importações, indicando que ela contabilizava, no passivo, obrigações que não existiam na realidade.

- Constatou-se que, para algumas importações, o prazo de 180 dias para fechamento do câmbio não era respeitado, sendo que, em algumas operações, nem o lançamento do câmbio foi encontrado na escrituração.

- No período de 01/01/2009 a 30/06/2009, houve 204 lançamentos contábeis a crédito na conta "fornecedores estrangeiros", aumentando as obrigações a pagar no exterior em R\$ 5.816.795,71. No entanto, somente 110 lançamentos tiveram o câmbio fechado no prazo informado na Declaração de Importação (até 180 dias), resultando em valor menor de R\$ 2.371.116,43 para as obrigações contraídas no primeiro semestre de 2009.

- Dos lançamentos não baixados no prazo de pagamento declarado pela contribuinte, R\$ 485.606,44 (20 lançamentos) tiveram o contrato de câmbio fechado no período de 252 a 357 dias após o registro da Declaração de Importação.

- Desses lançamentos a créditos na conta "fornecedores estrangeiros" no primeiro semestre de 2009, o montante de R\$ 2.531.902,56, correspondente a 50 lançamentos, teve o câmbio fechado em período superior a 360 dias. Essas operações estariam sujeitas a registro no Banco Central do Brasil, na forma de regulamentação específica, e deveriam ter sido informadas em momento anterior ao registro da Declaração de Importação.

- Também foram constatados 27 lançamentos que não foram sequer baixados da contabilidade, gerando um passivo fictício no valor de R\$ 428.170,28.

2. Conta "caixa":

- Embora sendo uma empresa tipicamente importadora, para a qual se requer transações internacionais intermediadas por instituições financeiras, ela mantinha vultosas quantias na conta "caixa", chegando, por vezes, a mais de dois milhões de reais.

- A empresa utilizava a conta "caixa" para encobrir a verdadeira origem dos recursos utilizados nas importações. A maioria dos recebimentos era feita em dinheiro e lançada na conta "caixa", onde permaneciam até que fosse necessário para justificar o ingresso em dinheiro em conta bancária para fechamento de câmbio ou outras despesas.

- Alguns lançamentos realizados eram para não extrapolar contabilmente o caixa, caracterizando ardil contábil para encobrir a verdadeira origem de recursos ingressados na empresa. Tratavam-se de meros valores escriturais (sem realidade) para simular ajustes na conta caixa.

- Além de estornos incoerentes e lançamento fora do prazo e com valor incorreto, não foi comprovado o lançamento relativo a adiantamento ao sócio Jacó Maciel, para o qual também não foi localizado o pagamento do IOF correspondente.

- A empresa usava o artifício de registrar transferências bancárias (saída de recursos) como suprimentos de caixa, simulando um saque, sem que nenhum numerário tivesse transitado pelo caixa. Tratava-se de pagamento a beneficiário não identificado, indevidamente contabilizado como entrada de "caixa" para evitar o surgimento de saldo credor na conta. Também assim procedia com cheques de terceiros devolvidos.

- Outro artifício usado para simular encaixes consistia em contabilizar recebimento de duplicatas na conta caixa. Tratava-se de lançamento no qual o histórico não identificava a venda e se referia a vultosa quantia supostamente recebida no caixa da empresa. O caixa da empresa, segundo a contabilidade, teria ficado com um suposto saldo de R\$ 1.688.786,49 até que fosse necessário para justificar a origem de recurso para uma importação.

- Assim, comprovou-se a conduta reiterada da empresa de registrar ingressos fictícios de recursos em "caixa" no intuito de dissimular o saldo dessa conta, o que revela que ela financiava sua atividade (compra de mercadorias estrangeiras) com recursos mantidos à margem da escrituração, cuja origem pretendia não revelar.

3. Adiantamentos de terceiros:

- A contribuinte contabilizava recursos de terceiros transferidos para saldar contratos de câmbio como se fossem recebimentos por duplicatas mercantis.

- Comparando-se os recebimentos na conta "duplicatas a receber" com os valores de liquidação de contratos de câmbio, verificou-se a coincidência de datas e valores, o que não se observou no cotejo dessa conta com os documentos fiscais de venda.

- Desta forma, com a simulação dos adiantamentos de terceiros, contabilizando-os como se fossem recebimentos por vendas a prazo, a empresa ocultava a origem dos recursos e os reais adquirentes das mercadorias importadas, bem como baixava os saldos fictícios de vendas a prazo.

4. Registros lacônicos nas contas:

- Não havia transparência nos históricos dos lançamentos nas contas "duplicatas a receber", "caixa" e "adiantamentos de clientes".

- Na conta "bancos conta movimento", grande parte dos registros a débito possuía o lacônico e truncado histórico "vlr depósito", sendo impraticável obter na contabilidade informações relativas à natureza da transação, ao documento suporte ou ao remetente dos recursos.

Diante de todas as irregularidades encontradas na contabilidade, a qual não foi hábil a comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações realizadas no período, a fiscalização ofereceu nova oportunidade nesse sentido à contribuinte. Mediante o Termo de Reintimação SAANA nº 528/2011, a contribuinte foi intimada para identificar os remetentes dos recursos ingressados em suas contas bancárias.

Em resposta à intimação, a fiscalizada apresentou comprovantes de depósitos, alguns em cheques, outros em dinheiros, e um relatório de Transferência Eletrônica de Recursos do banco Sicred.

No entanto, como não foi apresentada à fiscalização a relação indicando o remetente, data e histórico dos depósitos em cheques e em dinheiro, com os respectivos documentos comprobatórios, não foi possível à Receita Federal rastrear a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

Assim, não restam dúvidas que, no caso presente, a contribuinte teve oportunidade de comprovar, mas não apresentou escrituração contábil e documentação hábil a demonstrar a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas importações efetuadas no período fiscalizado.

Alega a recorrente (itens 3.1 e 3.14) que o Fisco teria eleito a demonstração de integralização do capital social da empresa por parte dos sócios para se afastar a presunção de interposição fraudulenta. Não obstante tenha apresentado os documentos pertinentes para os quais tinha dever de guarda, ainda assim o Fisco concluiu pela presunção de interposição fraudulenta.

A comprovação de integralização do capital social é um dos elementos de que dispõe o fiscalizado para poder comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações, conforme disposto no art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, transcrito acima. Nesse sentido é que a fiscalização intimou a recorrente a demonstrar a integralização do capital social.

Embora a ausência de comprovação de integralização possa caracterizar algum indício de irregularidade no que concerne a origem dos ingressos na empresa, poderia ainda a recorrente, no curso do procedimento fiscal, como, de fato, foi intimada para tanto, ter comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações, no que não logrou êxito, conforme acima explicitado.

É certo que, não obstante se tenha pontuado, na autuação e na decisão recorrida, a questão da não ter sido demonstrada a integralização do capital social, essa não foi determinante para a caracterização da infração, eis que a fiscalização se empenhou em demonstrar a inabilidade da contabilidade da recorrente para comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações e a ausência de informação, por parte da recorrente, da identificação do remetente, data e histórico dos ingressos de numerários na empresa.

Pelo que, no que diz respeito à questão probatória, não restam dúvidas de que a fiscalização cumpriu bem o seu dever de demonstrar a prática da conduta omissiva da recorrente, caracterizada pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. No caso, a recorrente se omitiu de uma conduta que lhe era juridicamente exigível, qual seja, a de efetuar a referida comprovação com documentação idônea.

Alega também a recorrente (item 3.2) que não haveria que se admitir a presunção de interposição fraudulenta para empresas, como ela, que foi fiscalizada para obter habilitação para operar no comércio exterior em volume aproximado de 2,5 milhões de dólares por semestre; além do que, a análise da capacidade financeira no auto de infração utilizou-se de elementos completamente fora dos ditames legais.

DocId:32020201

Nesse ponto, cabe esclarecer à recorrente que o procedimento de habilitação para atuar no comércio exterior não se confunde com o *procedimento especial de fiscalização*, previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, para verificação da origem dos recursos aplicados no comércio exterior.

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, não se trata, de forma alguma, de um óbice a que a empresa seja submetida posteriormente ao referido *procedimento especial de fiscalização*, pelo contrário, para que seja selecionada para esta ação fiscal é pressuposto necessário que a empresa esteja previamente habilitada a atuar no comércio exterior e tenha efetivamente realizado operações de importação ou exportação.

Não há que se olvidar 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 efetivas operações efetuadas no período fiscalizado.

Insurge-se a recorrente (itens 3.3, 3.6, 3.7 e 3.8) em face da alegação de que ela não teria capacidade operacional em face da estrutura do estabelecimento, da disponibilidade de recursos humanos ou da logística de remessa direta ao cliente. Nesse ponto, parecem verossímeis alguns argumentos da interessada considerando-se a natureza perecível da maioria dos produtos importados, de forma que a verificação da capacidade operacional da empresa carece de uma maior investigação.

No entanto, vale repetir, o motivo determinante da autuação para a caracterização da interposição fraudulenta, de forma presumida, foi a ausência de comprovação da origem dos recursos aplicados nas importações e não sua ausência de capacidade operacional.

Nesse mesmo sentido, a questão da falta de prestação de garantia das importações (item 3.12) ou dos indícios de efetiva ocultação do sujeito passivo em algumas importações (item 3.4) tratam-se de indícios de irregularidades que não foram determinantes na caracterização da infração pela presunção legal.

Alega também a recorrente (itens 3.5 e 3.11) que a alegada fraude não possuiria razão de existir, considerando que não usufrui de benefício fiscal e muitas das mercadorias importadas eram não tributáveis, não se colimando o fim da prática delituosa apontada pela Autoridade Fiscal.

Nesse aspecto, há de se esclarecer que tanto a fiscalização como o julgador de primeira instância, quando mencionam a "quebra da cadeia do IPI" ou "fruição do benefício do ICMS por empresa interposta" discorrem, em ordem genérica, sobre alguns dos fins pretendidos pelo legislador ordinário para coibir a interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior.

Por certo, a ausência de recolhimento de tributos ou de fruição de benefício fiscal, que não integram o tipo infracional, não socorrem a recorrente no que concerne ao

afastamento da infração cometida em conformidade com o disposto no art. 23, V e §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Alega a recorrente que possuía numerário suficiente para financiar determinadas importações (itens 3.9 e 3.10), no entanto, o que importa ao presente caso, não é se as importações foram honradas com o fornecedor estrangeiro, mas a comprovação da origem desses recursos, no que não logrou êxito.

A eventual ação de cobrança (item 3.13) de algum fornecedor estrangeiro, não afasta os elementos apurados pela fiscalização em relação à constatação de passivo fictício, eis que a análise foi efetuada pela fiscalização em relação ao efetivo pagamento de algumas operações de importação.

Quanto à alegação (item 3.15) de que, em caso de manutenção da infração, deveria ser aplicada a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, transcrita abaixo, a matéria não oferece maiores digressões, eis que a *presunção legal* decorrente da não comprovação da origem dos recursos é de *interposição fraudulenta*, punível com a pena de perdimento, e não de *cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros*, cuja penalidade é a multa de 10% do valor da operação:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não tomamos conhecimento da alegação (item 4.1 e 6) de que a pena de perdimento seria inconstitucional ou que não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988, eis que descabe ao julgador administrativo examinar alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula nº 2 do Carf, aprovada pelo Pleno e pelas Turmas da CSRF, nas sessões realizadas em 8 de dezembro de 2009 e 29 de novembro de 2010, divulgada pela Portaria Carf nº 52, de 2010:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃOS PARADIGMAS Acórdão nº 101-94.876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Também com relação à alegação (itens 4.2 e 6) de inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, no que concerne à exigência de garantia ou à enumeração de situações de perdimento de mercadorias, é matéria administrativa fora da **âmbito dos presentes autos, que tratam da exigência tributária apurada no procedimento fiscal.**

A infração por dano ao Erário não guarda estreita relação com o fato gerador dos tributos incidentes na importação, pois o bem jurídico tutelado é o regular processo de entrada ou saída da mercadoria do país, com observância das normas legais do ponto de vista substantivo e adjetivo. Nessas infrações, não há necessidade, como crê a recorrente (item 5), de se comprovar que efetivamente ocorreu prejuízo econômico ao Erário, vez que já são autênticas ficções legais de dano ao Erário as hipóteses definidas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

No caso presente, não se pode dizer que não houve dolo (item 7) diante das simulações e vícios encontrados na contabilidade da contribuinte.

Por fim, quanto à responsabilidade do sócio (item 8), ela deve ser mantida, nos termos do art. 135, III do CTN, por atos contrários à lei e ao contrato social ou estatuto, caracterizados pela falta de integralização do capital social por parte do sócio e pelas fraudes na escrituração contábil com vistas a ocultar a origem dos recursos empregados nas importações.

Pelo exposto, as alegações da recorrente não foram hábeis a afastar a presunção legal de interposição fraudulenta, caracterizada pela falta de comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas importações efetuadas no período fiscalizado.

Na sessão de julgamento da Turma no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi deliberado conjuntamente com esta Redatora, que, sendo a presunção de interposição fraudulenta decorrente da falta de prova da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na importação, não se pode aplicar a penalidade para as importações por conta e ordem e por encomenda, pois que nestas modalidades está demonstrada a origem dos recursos em favor do importador de fato, sendo incompatível com os objetivos da presunção legal.

Assim, os membros da Turma acordaram, pelo voto de qualidade, em **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para afastar da autuação os valores correspondentes às importações por conta e ordem e por encomenda.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula

Redatora Designada para redigir o voto vencedor.

Declaração de Voto

Acompanho o voto do ínclito Relator João Carlos Cassuli seja quanto as preliminares, seja quando ao mérito, cuja fundamentação, impetro vênia, para *aditar*, para explicitar meu entendimento em relação à matéria.

No que toca às preliminares, lembro que a Jurisprudência Administrativa já assentou que “o *prazo de noventa dias* previsto na IN SRF 228, de 2002, *diz respeito apenas ao procedimento especial* nela detalhado, com restrições impostas para o despacho aduaneiro, para o desembaraço aduaneiro bem como para a entrega de mercadorias importadas nesse interregno, mas ele *não tem o condão de modificar o prazo fixado nas normas inerentes ao Mandado de Procedimento Fiscal para os procedimentos ordinários de fiscalização de*

tributos e contribuições federais” (cf. Acórdão nº 3101-00.320 da 1ª TO da 1ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 340.444, Proc. nº 12466.003686/2006-04, em sessão de 03/12/09, Rel. Cons. Tarásio Campeio Borges).

No mérito, como bem ressaltado o “*fulcro da IN SRF nº 228/02 foi estabelecer um procedimento especial de fiscalização específico para a verificação de empresas que revelem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira apresentada, bem como a identificação do modo de financiamento dos recursos empregados em operações de comércio exterior e combate à ocultação do sujeito passivo*”, sendo que, no caso a d. Fiscalização parte dos indícios de que “o contribuinte efetivaria a *remessa das mercadorias diretamente do Porto em que desembarçadas, ao comprador no mercado interno*, o que demonstraria que o mesmo *teria ocultado os reais adquirentes*, que na realidade estavam *custeando as operações de importação*, servindo-se do importador para manterem-se ocultos” e, portanto “não possuiria estrutura operacional de armazenagem e logística de transportes próprias e em sua sede, necessárias para a movimentação do montante de mercadorias importadas no período fiscalizado”, razões pelas quais “não possuiria origem para integralizações de capital social realizadas até o ano de 2005, o que colocaria em dúvida o valor de seu patrimônio líquido”.

Como argumentamente ressaltado pelo d. Relator é imprescindível para o deslinde da questão “firmar o *momento em que a mercadoria importada passa a ser do importador*”, pois “sendo o produto considerado do importador apenas após o desembarço aduaneiro, terá ele negociado sem ter mercadorias, recebendo valores de seus clientes para viabilizar as importações, muito consentâneo com uma possível interposição fraudulenta por falta de capacidade econômica”; porém, “por outro lado, se a mercadoria já é de titularidade do importador desde o momento do seu embarque no país de origem, tendo o importador normalmente dado um “sinal” de compra, e após, efetivando o pagamento do restante do preço da aquisição, tem-se que desde o embarque internacional já seria titular da mercadoria, podendo negociá-lo no mercado interno, e os valores que receber do mercado interno já se referem-se a possíveis “arras” para garantia da compra pelo cliente brasileiro”.

Neste ponto tenho reiterado que, sendo o termo “importação”, empregado para significar a *introdução de mercadorias, trazidas por mar, terra ou ar, de um país estrangeiro para o território nacional, visando sua incorporação ao comércio ou consumo internos* do país que as importa, não se pode jamais perder de vista o fato de que toda importação tem *origem e baseia-se num negócio jurídico que lhe é subjacente*.

Nessa linha Waldirio Bulgarelli lembra que, “a *compra e venda internacional é a base de todos os contratos ditos internacionais, pois que dela provêm os contratos de transportes, de seguros, de financiamentos, de crédito documentário etc.*”, e cujas *condições são estabelecidas pelos chamados “INCOTERMS”, que “constituem uma espécie de súmula dos costumes internacionais em matéria de compra e venda*” (cf. Waldirio BULGARELLI in “Contratos Mercantis” 4ª Ed. Atlas, 1987, págs. 208, 210 e 212/213). Tal como ocorre nas operações internas, nas *operações internacionais* de compra e venda a *transmissão da propriedade* dos bens móveis se dá pela *tradição* que, nestas geralmente é *simbólica*, ocorrendo através da *remessa e aceitação da Fatura* e por *Cláusula* lançada no *Conhecimento de Transporte* (art. 1.267 CC/02), que por sua vez constitui a *prova da propriedade* da mercadoria importada, tanto pela *legislação comercial* como pela *legislação aduaneira* (art. 554 do RA/09 aprovado pelo Decreto nº 6.759/09; art. 46 do Decreto-lei nº 37/66, na redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/88).

Por essas razões, o Regulamento Aduaneiro expressamente determina (art. 553 do RA/09) que a *Declaração de Importação seja instruída com os originais do Conhecimento de Carga e da Fatura Comercial, esta contendo necessariamente as indicações*

(art. 557 e art. 77 do RA/09) das *partes contratantes* (vendedor-exportador e comprador-importador), das *especificações do produto* objeto da compra e venda internacional (espécie, quantidade, peso, preço unitário, etc.), das *condições e termos* da venda (Incoterms), das *condições e moeda* de pagamento, dos *custos de seguro e frete* até o local de descarga, bem como as indicações relativas ao *país de origem* da mercadoria importada (onde foi produzida ou tiver ocorrido a última transformação substancial), ao *país de sua aquisição* (onde foi adquirida para ser exportada para o Brasil) e ao *país de sua procedência* (onde se encontrava a no momento de sua aquisição).

Nessa ordem de ideias concordo integralmente com as conclusões do d. Relator no sentido de que *a partir de seu embarque* para o transporte internacional, a mercadoria importada já estava na *posse e propriedade do importador*, que dela poderia *dispor livremente*, seja revendendo-a imediatamente, seja oferecendo-a em garantia de financiamentos, o que *destrói* as suposições fiscais, no sentido da “impossibilidade” legal de comercialização das mercadorias em curso de importação antes do seu desembarço e da consequente *incapacidade financeira* por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações excogitadas, ou mesmo da suposta ocultação dos *reais adquirentes*, vez que ao contrário do que supõe a d. Fiscalização, nos termos da legislação de regência estes últimos (adquirentes) *podiam livremente adquirir no mercado interno* as mercadorias em curso de importação, antes mesmo do seu desembarço e *sem qualquer interferência* no processo de importação.

Note-se que o fato de o contribuinte *remeter* a mercadoria importada revendida *diretamente do Porto* onde foram desembarçadas aos *compradores no mercado interno*, a par de não retratar qualquer *indício de ilicitude* ou de *ocultação* (mas sim de revelação) dos reais adquirentes no mercado interno, consubstancia hipótese *inteiramente regulamentada nacionalmente por Convênio interestadual (Convênio de 15/12/70 - SINIEF, arts. 20, inc. III, alínea “a” e § 2º, 54, inc. V, § 1º, item 3, 55, 56, inc. III, e 57¹)* que, tendo

¹ “Art. 20. A Nota Fiscal será emitida:

(...)

III - antes da tradição real ou simbólica das mercadorias:

a) nos casos de transmissão de propriedade de mercadorias ou de títulos que as represente, quando estas não transitarem pelo estabelecimento do transmitente;

b) nos casos de ulterior transmissão de propriedade e de mercadorias, que tendo transitado pelo estabelecimento transmitente, deste tenham saído sem o pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou Imposto de Circulação de Mercadorias, em decorrência de locação ou de remessas para armazéns gerais ou depósitos fechados. (Acrescido o inciso IV pelo Ajuste SINIEF 03/94, efeitos a partir de 05.10.94)

IV - relativamente à entrada de bens ou mercadorias, nos momentos definidos no artigo 56.

§ 1º Na Nota Fiscal emitida no caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadorias, previstas na alínea “b” do inciso III, deverão ser mencionados o número, a série e subsérie e a data da Nota Fiscal emitida anteriormente por ocasião da saída das mercadorias.

§ 2º No caso de *mercadorias de procedência estrangeira que, sem entrar em estabelecimento do importador ou arrematante, sejam por este remetidas a terceiros, deverão o importador ou arrematante emitir Nota Fiscal, com a declaração de que as mercadorias sairão diretamente da repartição federal em que se processou o desembarço.*”

“Art. 54. O contribuinte, excetuado o produtor agropecuário, emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente:

(...)

V - *importados diretamente do exterior*, bem como as arrematados em leilão ou adquiridos em concorrência promovidos pelo Poder Público;

VI - em outras hipóteses previstas na legislação.

(...)

§ 1º O documento previsto neste artigo servirá para acompanhar o trânsito das mercadorias, até o local do estabelecimento emitente, nas seguintes hipóteses:

sido ratificado nacionalmente, de acordo com o artigo 7º da Lei Complementar nº 24/75, obriga a todas as Unidades da Federação, inclusive à União (art. 19, incs. II e III e art. 23 inc. I da CF/88), donde decorre que as referidas remessas de mercadorias importadas após o seu desembaraço, sem trânsito pelo estabelecimento importador, configuram *exercício plenamente regular de direito*, e *não denotam indícios de qualquer deficiência de estrutura operacional de armazenagem e logística de transportes por parte da ora Recorrente*, que justificassem a suposição fiscal de *ilicitude ou ocultação dos reais adquirentes*.

Por outro lado, já assentou a Jurisprudência Administrativa que “*não é possível a manutenção de lançamento fiscal por interposição fraudulenta em que somente um dos acusados da prática ilícita consta no Auto de Lançamento, (...), já que para a caracterização dos atos típicos há necessidade de dois sujeitos de direito distintos*” (cf. Acórdão nº 3201-00398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466.004068/2006-73, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 3201-00.515 da 1ª TO da 2ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/2008-13, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), *não se admitindo “meras suspeitas ou em simples suposições e desacompanhado dos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito tributário (art. 9º do PAF)”* (cf. Acórdão nº 3102-00.577 da 2ª TO da 1ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.345, Proc. nº 10314.005794/2008-83, em sessão de 03/02/10, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento), vez que “*as infrações baseadas na ocultação do real adquirente ou importador de mercadorias, assim como na interposição fraudulenta de terceiros, devem encontrar respaldo em provas inequívocas*” (cf. Acórdão nº 3201-00.496 da 1ª TO da 2ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 139.802, Proc. nº 12466.004106/2004-26 em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA), sendo “*incabível o lançamento com fundamento em alegação de fraude e conluio sem que sejam cabalmente comprovados os ilícitos, já que, a presunção de fraude fere direitos e garantias individuais consagrados na Constituição Federal*” (cf. Acórdão nº 303-29.204 da 3ª Câm. do 3º CC, Rec. 119.984, Rel. Cons. Nilton Luiz Bártoli, publ. no DOU de 15/03/02, p. 24, in ADCOAS

(...)

3. nos casos do inciso V.

(...)

“**Art. 55.** Relativamente às mercadorias ou bens importados a que se refere o inciso V do artigo anterior, observar-se-á, ainda, o seguinte:

I - o transporte será cobertado apenas pelo documento de desembaraço, quando as mercadorias forem transportadas de uma só vez, ou por ocasião da primeira remessa, no caso previsto no item 3 do § 1º do artigo anterior, ressalvado o disposto no inciso III;

II - cada remessa, a partir da segunda, será acompanhada pelo documento de desembaraço e por nota fiscal referente à parcela remetida, na qual se mencionará o número e a data da nota fiscal a que se refere o caput do artigo anterior, bem como a declaração de que o ICMS, se devido, foi recolhido;

III - a critério do Fisco estadual, poderá ser exigida a emissão de nota fiscal para acompanhamento das mercadorias ou bens, independentemente da remessa parcelada a que se refere o item 3 do § 1º do artigo anterior;

IV - a nota fiscal conterá, ainda, a identificação da repartição onde se processou o desembaraço, bem como o número e a data do documento de desembaraço;

V - a repartição competente do fisco federal em que se processar o desembaraço, destinará uma via do correspondente documento ao Fisco da unidade federada em que se localizar o estabelecimento importador ou arrematante, salvo se dispensada pelo ente tributante.”

“**Art. 56.** Na hipótese do artigo 54 a nota fiscal será emitida, conforme o caso:

(...)

III - antes de iniciada a remessa, nos casos previstos no seu § 1º.

Parágrafo único. A emissão da nota fiscal, na hipótese do item I do § 1º do artigo 54, não exclui a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal de Produtor.”

Art. 57. Na hipótese do artigo 54, a 2ª via da nota fiscal ficará presa ao bloco e as demais terão a destinação prevista na legislação da unidade federada do emitente.

8208837), razões pelas quais “*inexistindo demonstração dessas ocorrências dolosas no procedimento do contribuinte, descabe a aplicação de qualquer penalidade*” (cf. Acórdão nº 303-32.025 da 3ª Câm. do 3º CC, Rec. nº 130.041, Proc. nº 10921.000045/2002-16, em sessão de 18/05/05, Rel. Cons. SÉRGIO DE CASTRO NEVES).

No caso concreto, o ínclito Relator demonstrou sobejamente a *contradição* e *inconsistência* das *suposições fiscais* de “*irregularidade*” invocados pela d. Fiscalização, quando ressalta que: “... há autuação como ‘presunção de ocultação fraudulenta’ em operações expressamente indicadas como ‘por conta e ordem’ (e, quiçá, também “por encomenda”), o que é *totalmente incompatível* com esta *presunção legal* de *falta de comprovação de origem, disponibilidade e transferência dos recursos*, já que em ambas as modalidades de importação, nitidamente os recursos são do ordenante ou do encomendante, não se podendo exigir que se demonstre *outra origem dos recursos* que não dos próprios destinatários finais no mercado interno. Ou seja, arrolar dentre as Declarações de Importação - DI’s, colhidas com multa substitutiva da pena de perdimento, operações de importação por conta e ordem e por encomenda, por *presunção de interposição fraudulenta* por ausência de prova da origem, disponibilidade e transferência de recursos, é uma antinomia, pois que é de conhecimento da Administração que a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos provém dos ordenantes ou encomendantes. Não há como praticar conduta de ‘interposição fraudulenta’ se se conhece e informa os ordenantes, que por sua vez fornecem origem dos recursos, descabendo, nesse sentido, quaisquer penalidades quanto a tais DI’s.”

Como é curial para a aplicação da pena de perdimento ou da multa alternativa (art. 23, inc. V, § 3º do Decreto-lei nº 1455/76 c/c art. 105 do Decreto-lei nº 37/66), a lei descreve uma conduta cujo pressuposto é a comprovação da “*ocultação*” de quaisquer dos intervenientes na importação expressamente mencionados, “*mediante fraude ou simulação*” e, como recentemente assentou esta C. Turma: “*não basta a ‘ocultação pura e simples’, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário* para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76” (cf. Acórdão nº 3402-002.2275, da 2ª Turma da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF no Proc. nº 10983.721008/201292, em sessão de 28/01/2014, Rel. Cons. Des. João Carlos Cassuli Jr.).

Em suma, seja porque *a partir* do seu *embarque* para o transporte internacional, a mercadoria importada já estava na *posse e propriedade da Recorrente-importadora*, que dela poderia *dispor livremente*, revendendo-a imediatamente ou oferecendo-a em garantia de financiamentos, o que obviamente comprova a *disponibilidade financeira* para a realização das importações excogitadas, seja em face da *inconsistência e contradição* da acusação fiscal que inclui operações comprovadamente declaradas por conta e ordem, cuja origem dos recursos comprovadamente advém dos ordenantes das referidas importações, seja ainda porque não comprovada qualquer *fraude e conluio* por parte dos adquirentes das mercadorias no mercado interno, no caso considero *elidida* a *presunção de interposição fraudulenta de terceiros* pela suposta “*não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*” (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002), no caso inocorrida.

Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – *não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, somente*

aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o *princípio da especialidade*, como constitui um *ilegal bis in idem*.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta – “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidencia-se o *conflito aparente de normas*, que *impõe* a observância do *princípio da especialidade* que por sua vez determina a *prevalência da norma especial*, não sendo lícito ao fisco *cumulá-la* ou *agravá-la* sequer pela *via transversa* de suposta *solidariedade em penalidade* aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decreto-lei nº 37/66, “in verbis”:

“Art. 100 – Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.”

Considerando que para a caracterização dos atos típicos de *interposição fraudulenta* “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 3201-00398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/2006-73, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 3201-00.515 da 1ª TO da 2ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/2008-13, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse *elidida* a presunção de *interposição fraudulenta de terceiros* pela suposta “*não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*” (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Nesse sentido já decidiu esta C. Turma como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“(…).

IMPORTAÇÃO – INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA – MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO - CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (cf. Acórdão nº 3402-002.262 da 2ª TO da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho)

Por essas razões, acompanho o voto do íncrito Relator João Carlos Cassuli Jr. seja quanto as preliminares, seja quando ao mérito.

Processo nº 10925.721819/2013-69
Acórdão n.º **3402-002.560**

S3-C4T2
Fl. 8.710

Sala das Sessões, em 10 de Dezembro de 2014. 10 de dezembro de 2014

(assinado digitalmente)

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

CÓPIA