



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

Processo nº 10925.721819/2013-69
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.975 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado J.MACIEL E CIA LTDA - EPP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

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

**PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR
INCAPACIDADE FINANCEIRA. IMPORTAÇÕES POR CONTA E
ORDEM E ENCOMENDA. EXCLUSÃO.**

Presume-se a interposição fraudulenta aquela decorrente da falta de prova da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na importação (falta de capacidade financeira).

No caso em concreto, 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 e houve a identificação do adquirente na Declaração de Importação, sendo incompatível com os objetivos da presunção legal (art. 23, §3º, do Decreto 1.455/76).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3402-002.560, de 10 de dezembro de 2014 (fls. 8693 a 8727 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que, por voto de qualidade, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar as importações por conta e ordem e por encomenda da tributação, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte, uma vez que se constatou a ocorrência da 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, conforme expresso no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, cominada com a pena de perdimento das mercadorias, conforme o § 1º do mencionado diploma legal.

Em virtude da impossibilidade de apreensão das mercadorias suscetíveis da aplicação da pena de perdimento - uma vez que a fiscalizada não mantém produtos em estoque, tampouco permitiu a identificação dos reais adquirentes das mercadorias - e de forma vinculada à determinação constante no parágrafo 3º, do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976, aplicou-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, 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), cujas Declarações de Importação de composição do valor estão discriminadas no “Quadro 18: Valor Aduaneiro” do Relatório do Auto de Infração (fls. 8167 a 8174).

Devidamente cientificado da autuação, o Contribuinte apresentou impugnação administrativa junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, que considerou o recurso improcedente, sendo mantida a integralidade do crédito tributário (fls. 8383 a 8492).

Irresignado com a decisão desfavorável, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário. O colegiado, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso para afastar as importações por conta e ordem e por encomenda do lançamento de ofício.

A Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho às fls. 8737.

Após, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 8739 a 8773), suscitando divergência quanto à exclusão da penalidade para as importações

por conta e ordem e por encomenda. Para comprovar a divergência foi apresentado, como paradigma, o Acórdão de n.º 3803-006.916, cuja ementa foi transcrita na peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme se depreende pelo despacho de fls. 8775 a 8773, por ter entendido que o confronto das decisões comprova a divergência jurisprudencial. As ementas e os votos condutores dos acórdãos paradigma e recorrido evidenciam e a peça recursal demonstra que, para fatos semelhantes, houve diferentes entendimentos entre diferentes Colegiados: no recorrido, entendeu-se que a aplicação da penalidade de perdimento e sua conversão em multa pecuniária, com fundamento na não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, impossibilita a aplicação da penalidade para importação por conta e ordem e por encomenda, porque nestas a origem estaria demonstrada; no paradigma, para fatos iguais e praticados pela mesma interessada, entendeu-se pela aplicação da penalidade de perdimento e sua conversão em multa pecuniária, sem excluir sua aplicação em importações por conta e ordem e por encomenda.

O Contribuinte foi cientificado do acórdão de Recurso Voluntário e do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e do seu exame de admissibilidade, fls. 8806/8818, e não se manifestou.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo, atende aos demais pressupostos de admissibilidade e deve ser admitido.

A questão controversa nos autos trata da *prática presumida de interposição fraudulenta*, cuja definição está veiculada pelo §2º do art. 23, do Decreto- Lei n.º 1.455/76, caracterizada pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em todas as importações realizadas no período fiscalizado.

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

(...)

§ 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) – grifou-se

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.

Na interposição fraudulenta presumida, verifica-se uma dificuldade em se produzir prova da autoria da infração. Desta maneira, ela é uma presunção legal relativa (*juris tantum*). Percebe-se que o ponto principal se refere a questão probatória.

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.

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 do 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.

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.

No presente caso, verifica-se que no voto vencido, no voto vencedor e na declaração de voto, foi deliberado, 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.

Ora, foi comprovado que *contradição e inconsistência das suposições fiscais* de “*irregularidade*” invocados pela Fiscalização, senão vejamos:

“... 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, verificou-se 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.”

Em suma, destaco o voto do Conselheiro João Carlos Cassuli Junior Relator e a declaração de voto Conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça, que adoto como razões de decidir:

“...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 desembaraço 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 desembaraço 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 desembaraçadas 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 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.*

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 Decret-olei 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 3402002.2275, 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.”

Diante disto, entenderam que o fornecedor dos recursos estava devidamente identificado (declarado), fato que afastou *prática presumida de interposição fraudulenta*.

Assim, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran