



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

**Processo nº** 10945.002681/2008-08  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3101-00.616 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2011  
**Matéria** Multa (conversão pena perdimento em pecúnia)  
**Recorrente** CONSULT ASSESSORIA EM COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.  
**Recorrida** DRJ - FLORIANOPOLIS/SC

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 03/12/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. CONSUMO PRESUMIDO. PENALIDADE PECUNIÁRIA.

A falta de comprovação da origem, da disponibilidade ou da transferência dos recursos empregados em operação de comércio exterior, presunção legal da interposição fraudulenta de terceiros, é dano ao erário, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias. Na impossibilidade de ser promovida apreensão das mercadorias sujeitas à pena de perdimento, seja porque não localizadas, seja porque consumidas, o lançamento da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em pecúnia deve ser processado e julgado na forma prevista pela legislação que regula a determinação e a exigência dos demais créditos tributários da União.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a conselheira Valdete Aparecida Marinheiro (relatora). Designado redator para o acórdão o conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente

Valdete Aparecida Marinheiro – Relatora

Tarásio Campelo Borges – Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Helder Massaaki Kanamaru, Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

## Relatório

Por bem relatar, adota-se o Relatório de fls. 192 verso a 193 verso dos autos emanados da decisão DRJ/FNS, por meio do voto do relator José Luiz Bordignon, nos seguintes termos:

“Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 110 por meio do qual é feita a exigência de **R\$ 45.136,02** (quarenta e cinco mil, cento e trinta e seis reais e dois centavos) de **multa substitutiva à pena de perdimento**, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida, nos termos do art. 23, V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455 de 07/04/1976.

A fiscalização assim descreveu os fatos, em síntese:

- Que a CONSULT registrou entre 21 e 22 de dezembro de 2006, junto a DRF/Foz do Iguaçu, duas Declarações de Importação (DI's) de números 06/1553337-4 e 06/1558678-8, declarando ao fisco que se tratavam de importações diretas.
- Que as operações pretendiam nacionalizar farinha de trigo, de origem argentina.
- Que figura apenas um fornecedor estrangeiros nas operações: O.S.S.A Moinho Venado Tuerto, da Argentina.
- Que as operações foram incluídas em procedimento especial de controle aduaneiro, restando caracterizada nas duas DI's a ocultação do sujeito passivo (real adquirente), mediante simulação/interposição fraudulenta.
- Que não foi comprovada a origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados para bancar as importações registradas sob os números 06/1553337-4 e 06/1558678-8, situação que de acordo com a legislação pátria caracteriza que a CONSULT se interpôs fraudulentamente entre o fisco e os reais adquirentes das mercadorias objeto do presente processo.

Cientificada, a empresa CONSULT apresentou a impugnação de fls. 149 a 184, argüindo, em síntese:

- Que se trata de meras alegações, desprovidas de provas da materialidade, maculando o feito pela ausência do princípio da **verdade material**.

- Que não existiu o fato que lhe foi imputado, interposição fraudulenta, e, tampouco, a autoridade fiscal logrou comprová-lo, não trouxe a verdade material, só presunção e indício, não podendo querer, ainda, considerar o processo administrativo fiscal como instrumento da realização do interesse financeiro do Estado, mas devendo o ter no interesse substancial de justiça que lhe cabe.
- Que no processo administrativo, como em qualquer outro, o ônus da prova recai àquele que alega, ou seja, a quem dela se aproveita, e não foi o que fizeram, neste caso, os prepostos da Fazenda Nacional.
- Que as operações são efetivamente próprias da impugnante, não há terceiro adquirente, tampouco encomendante predeterminado, embora não se queira admitir a realidade que se apresenta, e que restará aqui demonstrada.
- Que a ora impugnante levou a efeito as importações de forma lícita, pagou os tributos devidos e agregou a respectiva margem, nas operações consideradas.
- Que foram realizadas duas diligências no estabelecimento da impugnante, nas quais não foram encontradas mercadorias importadas. A primeira em 08/08/2008 e a segunda em 21/11/2008.
- Que a última importação levada a efeito no ano de 2008 (DI nº 08/0480407-3), efetuou-se em 01/04/2008, portanto após 129 dias da data de aquisição. Assim, não foram encontradas mercadorias em estoque simplesmente porque elas foram vendidas e entregues, de forma lícita e com todos os tributos pagos.
- Que a forma de contabilização adotada pela impugnante pode efetivamente não ter sido a tecnicamente mais eficaz, face ao seu pequeno porte, diminuta quantidade de operações e falta de recursos, intrinsecamente inerentes às microempresas, contudo as operações foram registradas no mesmo sentido da necessidade operacional da mesma.

Requer, por fim, a improcedência do auto de infração.

Consta a informação, às fls. 112, que foi formalizado o processo administrativo fiscal nº. 10945.002686/2008-22, referente à REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, contra a empresa acima identificada que, segundo a fiscalização, restou caracterizada a ocorrência de fato que, em tese, configura crime contra a ordem tributária.

Levado a julgamento o presente processo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, através da 2ª Turma proferiram o Acórdão DRJ/FNS nº. 07.17.655 de 25 de setembro de 2009, cuja ementa é o seguinte:

**“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

Autenticado digitalmente em 14/07/2011 por TARASIO CAMPELO BORGES, Assinado digitalmente em 14/07/20

11 por TARASIO CAMPELO BORGES, Assinado digitalmente em 18/07/2011 por VALDETE APARECIDA MARINHEIRO,

Assinado digitalmente em 01/08/2012 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 28/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Data do fato gerador: 03/12/2008

### CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 03/12/2008

### MEIOS DE PROVA. PROVA INDICIÁRIA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”

Irresignado, o contribuintes apresentou seu Recurso Voluntário a este Conselho de Recursos Fiscais (fls. 2059 a 238) através de procurador, resumidamente alegando sobre o seguinte:

I – Dos Fatos;

II – No Mérito – que no presente processo a Recorrente é acusada pela pratica ilícita prevista no § 2º, do artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº. 1.455, de 07 de abril de 1976, qual seja , a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, relativamente às DIs 06/1553337-4 e 06/1558678-8.

III – Da ausência de materialidade; Da presunção;

III – Modalidades de Importação: Diretas, por conta e ordem de terceiros e para revenda a encomendante predeterminado;

IV – Da Falta de Estrutura e Enquadramento Legal;

V – Da opção da Recorrente em trabalhar com controle de estoque por Inventário;

VI – Do rastreamento das origens dos recursos – Que houve duas respostas por parte da Recorrente diferentes, contudo, não contraditórias, e não poderia ser de outra forma, posto que para duas questões diferentes há que se ter duas respostas diferentes;

VII – Requer seja declarado improcedente o Auto de Infração com imposição de multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias, pela absoluta falta de materialidade das práticas que se pretendeu imputar a Recorrente; pelos equívocos cometidos pelo Agente Fazendário; pela constatação da não comprovação de fatos relatados pelo Agente Fazendário e pelo contido no artigo 11 da Lei 11.281 de 20 de fevereiro de 2006.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, Relatora

O Recurso Voluntário da empresa Consult Ass. em Com Exterior Ltda. é tempestivo e dele tomo conhecimento, por conter todos os requisitos de admissibilidade.

Da análise dos autos, abstrai-se que a Recorrente é uma pequena empresa, que estava habilitada para operar no comércio exterior na modalidade simplificada, com limite semestral para realização de importações no montante de US\$ 150.000,00 e no ano de 2007 realizou importações de bens industrializados que somaram US\$ US\$ 151.673,05 e pediu autorização para a Receita Federal para aumentar o seu valor de importação.

Da análise do pedido de aumento do valor de importação, a Receita Federal abriu uma investigação sobre suas operações anteriores e constatou nesse caso que supostamente teria ocorrido “ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros” das DIs correspondentes, configurando infração capitulada no artigo 23 do Decreto-Lei nº. 1.455/1976 e art. 618 do Decreto nº. 4.543/2002.

O trabalho fiscal foi baseado em documentos oferecidos pela Recorrente através de intimações, como, dados contábeis, dados bancários, todo o histórico da importação e venda no mercado interno, bem como, de duas diligências feitas no estabelecimento a procura das mercadorias importadas em 129 dias após sua importação.

Cabe observar, que no presente processo, não houve pedido de diligência, prorrogação de prazo para entrega de documentos, ao contrário, tudo foi franqueado a fiscalização, contabilidade, extratos bancários, aceso as dependências da empresa, onde a fiscalização constatou o que a Recorrente nunca escondeu, ou seja, que apesar de ser uma pequena empresa, importou com autorização e fez negócios dentro de uma economia nacional previsível e conhecida.

No presente processo muito explorou-se a questão da “prova”, tanto pelo julgador relator da decisão recorrida, como pelo patrono da Recorrente. Verdadeiras aulas foram explanadas nas peças de defesa como no voto referido, mas para não ser repetitiva, destaco trecho da ementa da decisão recorrida, formalizada pelo acórdão da DRJ que diz o seguinte:

“A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.”

Portanto, nessa função de julgadora em segunda instância administrativa, livre e responsável que sou para formar minha convicção, no caso específico dos presentes autos, não fiquei convencida da ocorrência da infração imputada a Recorrente. Na verdade não encontrei um conjunto de indícios no trabalho fiscal que fosse suficiente para sem dúvidas entender que a Recorrente praticou o ato cominado a ela a ponto de receber uma penalidade por

responder com o valor proporcional ao valor aduaneiro nessas importações que substanciaram esse processo.

Vejo, ainda, que os supostos indícios são genéricos e as acusações são específicas no presente processo. Se a Recorrente não tinha capital, não tinha condições de importar, porque foi dada autorização para importar até US\$ 150.000,00, por semestre?

Também, importou dentro do permitido, pagou os tributos, recebeu pela venda no mercado interno, pediu aumento do valor a ser importado, por certo, que teria vendas já programadas, foi indeferido o seu pedido, não houve prova suficiente de irregularidade nas operações anteriores no meu entendimento, logo, é insubsistente o trabalho fiscal.

O artigo 11 da Lei nº. 11.281 de 20 de fevereiro de 2006 que dispõe:

“Artigo 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquira mercadorias para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiro.”

Assim, observa-se que o trabalho fiscal não é firme e certo, pois, para algumas DI's entendeu ter havido “interposição fraudulenta” com pena de perdimento e em outras DI's houve “cessão de nome” com pena de valor proporcional ao valor aduaneiro.

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Valdete Aparecida Marinheiro

## Voto Vencedor

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Redator Designado

Discordo do voto da conselheira-relatora acerca do provimento ao recurso voluntário.

Com efeito, o desembaraço de mercadorias mediante utilização de documento falsificado ou a ocultação do real comprador ou do “responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros” são infrações consideradas dano ao erário, cuja pena é o perdimento das mercadorias, convertida em multa igual ao valor aduaneiro daquelas não localizadas ou consumidas, a teor do disposto no artigo 23, incisos IV e V, §§ 1º a 4º, do Decreto-lei 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei 10.637, de 2002 [1] [2] (RA 2002, artigo 618, incisos VI, XII e XXII, §§ 1º e 2º), não passível de redução, por força da Lei 10.833, de 2003, artigo 81, inciso III.

<sup>1</sup> Decreto-lei 1.455, de 1976, artigo 23: Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: [...] (IV) enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966; (V) estrangeiras ou nacionais, na

*In casu*, a ora recorrente não logrou comprovar a origem dos recursos empregados nas importações discutidas. Por outro lado, em face de expresso enunciado legal, a interposição fraudulenta é presumida diante da não-comprovação da origem, da disponibilidade ou da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Tarásio Campelo Borges

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 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 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 10.637, de 30.12.2002) (§ 3º) A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei 10.637, de 30.12.2002) (§ 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 10.637, de 30.12.2002).

<sup>2</sup> Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105: Aplica-se a pena de perda da mercadoria: [...] (VI) estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado; [...]