

S3-TE02

Fl. 111



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

**Processo n°** 11128.000561/2010-79  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-001.079 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27/06/2012  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO - II  
**Recorrente** HSA LOGISTICA INTERNACIONAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto de Importação - II

Período de apuração 26/04/2004

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO.  
PENNA DE PERDIMENTO. MULTA.

Mantida a presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, e não demonstrada a origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados nas operações de comércio exterior, resta caracterizada a interposição fraudulenta de terceiro que, como dano ao erário, é punível com a pena de perdimento das mercadorias substituída pela multa pecuniária, quando não for possível a apreensão das mercadorias, seja porque não localizadas, seja porque consumidas.

Assunto: Processo Administrativo Tributário

Período de apuração 26/04/2004

INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO PARTICULAR E CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

Matéria não impugnada, pelo que precluso o direito do contribuinte de suscitá-la na via recursal, *ex vi* do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, nessa parte, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

**Bruno Maurício Macedo Curi** - Relator.

EDITADO EM: 27/06/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

A empresa HSA VELOX COM IMP EXP LTDA., atualmente denominada HSA LOGISTICA INTERNACIONAL LTDA., interpôs o presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 17-47.346, proferido em primeira instância pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO II – SPOII, que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido no Auto de Infração ao qual se insurge a Recorrente.

Por bem descrever os atos e fases processuais ultrapassados até o respectivo momento, toma-se de empréstimo o relato da autoridade julgadora de primeira instância:

*“Trata o presente auto de infração lavrado contra o contribuinte para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, no valor de R\$25.189, 47, uma vez que a mercadoria sujeita a aplicação da pena de multa de perdimento foi consumida conforme declaração do próprio autuado.*

*A fiscalização analisou duas operações de importação, objeto das Declarações de Importação n.ºs 09/0536414-1, de 30/04/2009, tendo sido importado 345 unidades de Painel de papel Kraft com miolo de colmeia 2900x1120x30mm e 300 unidades de Painel de papel Kraft com miolo de colmeia 2900x1120x20mm, e n.º 09/0638105-8, de 21/05/2009, tendo sido importado 600 kg de KY-G1 Luster – Aditivo químico utilizado no banho de galvanoplastia de cobreação, ambas parametrizadas no canal cinza de conferência aduaneira.*

*A empresa conforme item ‘c’ da oitava alteração contratual de 2009, efetuada na Jucesp, alterou sua razão social para HSA Logística Internacional.*

*A seguir, a fiscalização verificou que ocorreu um grande volume de importações no período, sem recolhimento de tributos internos e sem patrimônio líquido próprio, insuficientes para arcar com tais ônus.*

*A ação fiscal teve início com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 08.1.78.00.2009-00017-2, em 29/01/2009, tendo o auditor fiscal se dirigido até a matriz da empresa, em Santos, à Rua Martim Afonso, 52 – sala 1, observou que para ser acessada tinha que, primeiramente, passar pela sala2, onde opera a empresa Trans-Liberty Transportes e Assessoria Aduaneira, que informou não se encontrar ninguém da HSA naquele momento (no local havia apenas uma mesa e cadeira e um computador).*

*O proprietário da outra empresa se encarregou de comunicar aos sócios da HSA sobre a presença da fiscalização. Cientificados da diligência os sócios-administradores da empresa, Sr. Jader Jurandir Santos, CPF 686.678.506-59 e a*

*Sra. Priscilla Ponte Kulaif, CPF 091.246.338-44, compareceram a Alfândega do Porto de Santos para prestar esclarecimentos.*

*Em 10/02/09, a empresa cumpriu parcialmente as exigências contidas na intimação. A fiscalização se direcionou, inicialmente, na análise da constituição da empresa (contrato social e alterações), apresentando um quadro demonstrativo, fl. 13/14, onde constatou a discrepância entre os valores de capital social (integralizados e a integralizar) e aqueles declarados na contabilidade da empresa e nas declarações de imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF dos sócios e extratos bancários apresentados.*

*Foi promovido um levantamento da estrutura operacional da empresa, começando por sua estrutura física, com dados errôneos fornecidos à SRFB, sobre seus domicílios (matriz e filiais), tendo a contribuinte alegado que tais discrepâncias decorriam de problemas junto a Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp e a Junta Comercial do Estado do Paraná – Jucepar.*

*Das diligências realizadas em Itajaí foi constatado que a empresa ocupa o local e mantém funcionário; em Curitiba, nenhuma operação comercial ocorreu por esse estabelecimento, por declaração do próprio Sr. Jader, e no local funciona um escritório de contabilidade; em São Paulo, encontraram os dois sócios e dois funcionários; em Limeira, o estabelecimento encontrava-se fechado, e, numa segunda diligência, encontraram uma sala com uma escrivaninha e um funcionário, naquela que seria a matriz da autuada, tendo o contribuinte alegado que a empresa estava em fase final de estruturação.*

*Em nova diligência, a fiscalização de Limeira declarou que no local havia uma sala de 20 m<sup>2</sup>, com uma escrivaninha e um funcionário com registro em carteira, no cargo de assistente administrativo.*

*Em 13/07/09, a HSA apresentou cópia da 5ª alteração contratual já com o registro da Jucesp nº 31.545/09-9 e Jucepar nº 20092075991, efetuado em 26/05/09. Modificando os endereços da matriz e filiais da empresa, que constam nos cadastros da SRF desde 22/05/09.*

*No exame do Livro de Registro de Empregados, foi apresentado apenas o da filial de Itajaí/SC, com o registro de três funcionários, dos quais apenas um se encontrava naquela filial, e outros dois foram localizado em São Paulo. Relatam, ainda, que o primeiro funcionário da empresa só foi contratado em 2008, até então não havia nenhum funcionário contratado nos três endereços da empresa (matriz e filiais) que existia desde 2005.*

*A fiscalização também fez um levantamento da capacidade financeira dos cotistas relativamente a integralização de capital social e, conforme demonstrativos, transcritos, fls. 18/19, concluíram que o sujeito passivo não fez prova da integralização de seu capital social, realizando transferências bancárias para a conta da empresa, para logo em seguida sacar o numerário, além do fato de que essas transferências também não eram suficientes para justificar o capital da empresa diante das operações de comércio exterior realizadas.*

*De acordo com a alteração do contrato social, em julho de 2006, o capital nominal declarado de R\$200.000,00, foi dito totalmente integralizado, embora não conste das DIRPFs ano-calendário 2006 dos sócios que declararam apenas R\$5.000,00 de capital social aplicado na empresa, sendo que somente em 2007 é que vai ocorrer o aporte restante de capital na declaração de IRPF dos sócios.*

*A autuante também transcreve os registros contábeis em relação ao capital social, fl. 19, onde consta que em 2005 há uma subscrição de 5.000 cotas no valor de R\$1,00, por cada um dos sócios, integralizados e perfazendo um capital de R\$10.000,00,*

enquanto que, dias depois, há um lançamento no Diário, como 'adiantamento de distribuição de lucros' à sócio Priscilla Kulaif, de R\$4.100,00 e, outro dia, para o outro sócio, Jader Santo, de R\$880,00, ou seja, a empresa sem realizar atividade adiantou 'lucros' aos sócios. Ao final de 2005, no balanço patrimonial foi declarado um lucro de R\$45.715,98 e lucros distribuídos de R\$52.452,00.

Em 2006 a situação verificada, conforme quadro de fl. 20, foi a seguinte: o capital social integralizado como consta da 2ª alteração do contrato social foi de R\$200.000,00 e o balanço patrimonial de R\$10.000,00, enquanto constava na DIRPF dos sócios Jader (R\$5.000,00) e Priscilla (R\$5.000,00) e, a integralizar pelos sócios: Jade (R\$95.000,00) e Priscilla (R\$95.000,00), enquanto no balanço patrimonial foi encontrado R\$100.000,00 (R\$50.000,00 de cada sócio).

Em 2007, a HSA mantém em seu balanço patrimonial, o capital social integralizado de R\$100.000,00 e mais R\$100.000,00 a integralizar. E dos documentos apresentados, a fiscalização encontrou comprovantes de transferência bancária de uma conta debitada do sócio Jader para a conta creditada da HSA, nos valores que totalizaram R\$45.000,00; e da sócia Priscilla, também o mesmo valor de R\$45.000,00,

Fato relevante foi verificado, que conforme livro Diário, no mesmo período, sempre posteriormente as referidas transferências ocorreram 'adiantamentos de lucros' para o sócio Jader, no valor de R\$35.000,00 e R\$34.300,00, para a sócia Priscilla.

Foi, ainda, apurado que os comprovantes apresentados não guardavam consonância com a declaração de IRPF dos sócios, nem correspondiam à totalidade do capital nominal, hoje, integralizado no contrato social e registros contábeis da empresa. A conclusão é de que não ocorreu efetiva integralização do capital social.

Não foram apresentados documentos que pudessem atestar a integralização do capital, inexistindo comprovação da realização desse capital. Na contabilidade foi verificado que os livros dos anos de 2007 e 2008 não obedeceram em sua escrituração ao disposto na legislação (art. 260, §2º, Decreto nº3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda) pois estavam sem registro e autenticação da Junta Comercial.

Outro foco, objeto de demonstrativo pela fiscalização, foi a capacidade financeira da empresa frente as operações de comércio exterior.

No quadro IV, fls. 22/23, está explicitado o capital realizado, as receitas brutas e os resultados dos períodos e lucros distribuídos conforme declarado na DIRPJ. Foi observado que a empresa retificou a DIRPJ ano-calendário 2007, informando um lucro líquido de R\$68.250,00 e distribuição de lucros de R\$100.000,00, resultando em prejuízo de R\$31.150,00, procedimento realizado quando o sujeito passivo já havia perdido o direito à denúncia espontânea previsto no CTN.

No período de agosto/2006 a janeiro/2009, foi encontrado apenas um despacho de exportação e nenhuma importação por conta própria em 2006, e de 2007 a 2009.

Ao final, foi constatado o seguinte quadro: em 2005 a empresa foi constituída com R\$5.020,00; em 2006, registrou o lucro de R\$115.994,43; em 2007, sob a tributação com base no lucro real, declarou lucro líquido de R\$68.250,00, distribuindo R\$100.000,00, resultando em prejuízo de R\$31.750,00; e, em 2008, sem aumento de capital, obtenção de empréstimo ou fluxo de caixa compatível, realizou operações de importação no valor CIF de R\$3.448.749,00.

Foi observado que a declaração sobre o lucro líquido de 2007, decorreu de uma retificação da DIPJ e fora do período de espontaneidade.

Relativamente ao balanço patrimonial, foram detectadas inconsistências, do tipo: a conta lucros/prejuízos acumulados apresenta em dezembro/2005, o valor negativo de R\$6.736,02, enquanto a HSA informou ter obtido um lucro de R\$45.715,98 e que distribuiu R\$52.452,00 (somatória de R\$6.736,02 e R\$45.715,98).

*Outro fato trazido pela fiscalização: a empresa declarou ter realizado operações de comércio exterior 'por conta própria', o que resultou em valores superiores aos autorizados pela SRFB, quando do credenciamento da empresa, o que resultaria em valores insuficientes diante daqueles efetivamente realizados nas operações de importação.*

*A fiscalização, ainda, em pesquisa realizada ao sistema 'Radar' da SRFB até o segundo semestre de 2008, verificou que a DCTF da HSA possui valores 'zerados', quanto a revenda de mercadorias no mercado interno (IRPJ, IRRF, CSSL, PIS/PASEP E COFINS), mas, no sistema 'Sinal' (controle de pagamentos da RFB) há pagamentos nas rubricas dos tributos referidos, cujos valores são insuficientes diante das movimentações financeiras e receitas brutas do período (p.ex. IPI de saída, foi recolhido apenas R\$3.122,99, em 2007).*

*Foi promovida pela fiscalização uma exaustiva análise, DI a DI, para efeito de exame da origem dos recursos. Esse trabalho está explicitado, fls. 15/20, onde p.ex: DI 07/0139781-5, de 01/02/07: A empresa declarou que o câmbio estava 'em aberto', mas na DI que a importação era 'sem cobertura cambial', embora se tratasse de mercadoria de revenda, e que os impostos foram pagos pelo despachante, com que a empresa alega ter parceria.*

*DI 07/0198168-1, de 13/02/07: Não informa o número do contrato de câmbio, declarando 'em aberto', e que os impostos foram pagos pelo despachante (debitado direto de sua conta corrente no Bradesco); e declara que o cliente não pagou a totalidade do débito gerado pela venda, havendo valor em aberto na cobrança que não pode ser localizado e o prejuízo foi suportado pela HSA e o despachante, seu parceiro;*

*DI 07/01617202-4, de 22/11/07: Informa a contribuinte que os tributos foram pagos pelo despachante, direto na conta corrente deste no Real; e que liquidou o câmbio, em 08/08/08, mediante contrato, fls. 530/536, com recursos oriundos de liquidação de títulos de cobrança de notas fiscais de venda nº 238/172/28/32/214 e 193. A fiscalização verificou que no extrato bancário da conta nº 4049-5, ag. 2939-4, do Bradesco, há 'liquidação de cobrança' no valor de R\$233.074,86, em 07/08/08, e o fechamento do câmbio de R\$32.559,32, em 06/08/08, mas o extrato bancário não evidencia que a HSA juntou documento probante a que se refere a liquidação de cobrança em causa;*

*DI 07/1769658-2, de 19/12/07: Nesta operação a empresa informa que os tributos foram pagos por ela, no valor de R\$6.107,88 (Pis e Cofins), como alíquota de 0% do II (benefício Aladi);*

*DI 08/0145444-6, de 28/01/08: Nesta operação, a fiscalização constatou que apesar do elevado valor CIF (US\$294.432,67), ainda não havia ocorrido o fechamento total do câmbio, somente, em 12/02/09 foi pago ao exportador um valor de US\$40.710,00 (informação da própria HSA);*

*DI 08/0662008-5, de 06/05/08: A fiscalização constatou o não fechamento do câmbio, que segundo a empresa estava em aberto devido a acordo especial com o fabricante/exportador – Guangzhou Dayang Motorcycle Co. Ltd – do qual a HSA é concessionário/distribuidor nomeado no Brasil Anexa um contrato de 'concessão de vendas de produtos', onde na cláusula 11ª, consta que o pagamento mediante remessa de câmbio será promovido conforme a legislação brasileira vigente, respeitando-se os prazo e condições estabelecidos em cada comercial invoice. Entretanto, na fatura comercial nº DYHSA20071101, de 16/01/08, consta 'Paymet Term: 12ª days after the date of B/L', e o câmbio ainda não havia sido fechado em 15/05/08;*

DI 08/0753582-0, de 21/05/08: Nesta operação o contribuinte afirma que se utilizou de recursos de seu despachante para pagamento dos tributos, e o câmbio foi parcialmente liquidado;

DI 08/1200000-0, de 06/08/08: Informa a HSA que arcou com o pagamento dos tributos e o fechamento do câmbio utilizando-se de recursos de liquidações de cobrança de notas fiscais diversas, embora o extrato bancário não evidencie tal fato e nem foram apresentados documentos que atestassem tal declaração;

DI 08/15750558-1, de 06/10/08: Informa que os tributos foram pagos mediante TED recebida pelo Bradesco em 06/10/2008, no valor de R\$29.217,87, referente ao recebimento de NF's 000847, 000851 e 000853, de 23/09/2008. A fiscalização constatou que há um TED no extrato bancário da conta corrente 04049-5 do Bradesco, remetido por Empresa Brasileira de Acetato, o que sugere ser a Empresa Brasileira de Acetato Embracet Ltda., CNPJ 00345395/0001-00, destinatária das notas fiscais referidas. Para o fechamento do câmbio utilizaram dois TEDs recebidos na conta nº 7789669-3, do Real, um em 19/11/08 no valor de R\$59.760,65, e outro em 27/11/2008, no valor de R\$113.585,09, da seguinte maneira: , no valor da seguinte maneira: a) para o contrato de câmbio nº 08/000138, no valor de 59.600,00 em 19/11/08 foram utilizados os recursos do TED de R\$59.760,65 recebido na mesma data; e b) para o contrato de câmbio nº 08/204350, liquidados no valor de R\$114.424,44, em 27/11/08, foram utilizados os recursos do TED de R\$113.585,09, recebidos na mesma data.

A fiscalização observou, também, que:

1. Os valores do TEDs são muito próximos dos utilizados para as liquidações de câmbio, sendo que R\$67,72 foram paga pagar ao Real, por 'encargos de operação de câmbio', e os depósitos ocorreram no mesmo dia;

2. Os valores do TEDs foram remetidos pela empresa de CNPJ 00.342.395/0001-00, a Empresa Brasileira de Acetatos Embracet Ltda., destinatária das NFs de saída nº 000847, 000851 e 000853, cujos recursos foram utilizados para o pagamento de tributos da DI, embora a mercadoria importada trata-se de '68.474 metros de tecido de plano, de origem Argentina, objeto da NF de entrada nº 001234, de 06/10/08 e NF de saída nº 001235, de 06/10/08, tendo como destinatário essa empresa, concluindo-se que o provedor de recursos dessa operação de importação é a Empresa Brasileira de Acetatos Embracet Ltda., embora a HSA tenha declarado como importação 'por conta própria';

DI 08/1662490-3, de 21/10/08: A HSA indica um TED de R\$133.353,28, de 17/10/08, para sua conta do Bradesco, cujo remetente dos recursos é a 'Empresa Brasileira de Ace'. O fechamento do câmbio ocorreu da seguinte maneira, segundo informou a própria autuada: a) o contrato de câmbio nº 08/11657, liquidado no valor de R\$97.550,48, em 11/11/08, com recursos de uma transferência inter-agências junto ao Bradesco em 10/11/08 no valor de R\$94.000,00, referente ao recebimento de parte da NF 001619 de 03/11/08'; b) contrato de câmbio nº 09007650, liquidado no valor de R\$100.917,30, em 16/01/09, com recursos de uma 'transferência inter-agências junto ao Bradesco em 16/01/09, no valor de R\$44.000,00, referente ao recebimento de parte da NF 001619 e R\$06.088,77, referente ao recebimento de parte da NF 000044, na qual consta a expressão 'cancelada'. Porém, foi observado pela fiscalização que não consta o número da conta corrente remetente dos recursos para a mencionada transferência, e o extrato bancário informa apenas 'transf entre agenc dinh' - o próprio favorecido', a HSA informou à fiscalização que existia apenas uma conta no Bradesco nº 04049-5, agência 02939.

DI nº 09/0081881-0, de 20/01/09: Informa a contribuinte que a origem dos recursos para pagamento dos tributos decorreu de uma transferência inter-

agências junto ao Bradesco, tratando-se de situação idêntica ao despacho anterior. O câmbio foi fechado antecipadamente em 19/11/08 (contrato nº 08/114081), mediante liquidação de título de cobrança junto ao Bradesco em 19/11/08 no valor de R\$177.389,56, crédito bancário e giro financeiro mediante adiantamentos de importação por conta e ordem de terceiros (R\$41.656,82, 07/11/09-System Mud, R\$ 10.379,66-10/11/09-Agrosandri Comercial e R\$44.775,80-1 1/11/09-Pamplona Eletrometalúrgica). A fiscalização constatou que as datas declaradas estão erradas pois as operações foram realizadas em 2008, e a empresa não conseguiu demonstrar a origem dos recursos que, segundo ela, seriam: parte de um conjunto de recebíveis, de alguns empréstimos bancários e créditos com fábricas no exterior e, nestes dois anos, apurou lucro e teve faturamento considerável, utilizando-se de recursos próprios e de empréstimos bancários de giro rápido -hot money-, o que foi considerado insuficiente pela fiscalização, pois o lucro referido foi irrisório, bem como os empréstimos bancários. Observou, ainda, que o valor de R\$41.656,82, encontra-se no extrato bancário com a rubrica 'Depôs Cc Autoat Ag0330maq030318seq03389', sem que se possa atestar que o depósito foi realizado pela empresa System Mud. Os demais depósitos foram confirmados por aquelas empresas citadas, clientes da HSA em suas importações por conta e ordem de terceiros. Esclarece a fiscalização que, no dia 11/11/08, um dia após o TED de R\$ 10.379,66, da Agrocomercial Sandri, há no extrato da HSA o fechamento bancário no valor de R\$10.485,70, referente ao contrato nº 0111658, sem informar a qual DI se refere e também não foi localizada a DI com os valores citados, concluindo-se que a HSA quitou parte do câmbio cujo adquirente final foi a empresa citada. Relativamente aos 'créditos bancário' e 'adiantamentos de importação' informados pela HSA não foram apresentadas provas documentais, bem como dos documentos da escrita contábil fiscal que justificassem a origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior, inclusive com alguns câmbios não liquidados. Diante de todo esse processo investigativo a fiscalização concluiu estar diante de operações realizadas por conta e ordem de terceiros, tipificando a interposição fraudulenta de terceiros, e enquadrando a HSA como uma empresa 'inexistente de fato', por não dispor de patrimônio e capacidade operacional para realizar seu objeto e não ter logrado integralizar o seu capital social, nos termos do inciso I, do art. 41 da IN RFB nº 748/07, nem ter conseguido demonstrar a origem dos recursos que utilizou nas citadas operações de importação. Do Relatório Fiscal decorreu a conclusão de que: a empresa não dispunha de patrimônio e capacidade operacional; não comprovou a origem lícita da disponibilidade e da efetiva transferência dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior, tipificando importações por conta e ordem de terceiros, omitindo à SRFB o real comprador das mercadorias conforme determina a legislação de regência. A omissão do adquirente das mercadorias importadas ou beneficiário de fato, provoca prejuízos tributários, pois deixam de ser equiparados a estabelecimento industrial (art. 79 MP nº 2.158-35, de 2001, combinado com ao rt. 2., inciso II, Lei nº 4.502, de 1964, de ser o contribuinte dos tributos internos IPI, ICMS, COFINS e IRPJ, deixando, ainda, de cumprir as obrigações acessórias quando da importação e não sendo identificados se eximem de responsabilidades advindas e decorrentes de possíveis procedimentos de revisão aduaneira

*daquelas operações de importação. Além de ceder o nome a autuada não comprovou a origem do capital empregado nas operações de importação, do que decorreu a inidoneidade da empresa nos termos do art. 81, § I .da Lei nº9.430, de 1996. A fiscalização apontou o fato de que a empresa não identificou o provedor dos recursos que utilizou nas transações internacionais, não comprovou seu capital social integralizado, nem a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, caracterizando a interposição fraudulenta presumida, sendo cabível, na impossibilidade de localização dos bens que já foram consumidos, a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Foi proposta, ainda, a declaração de inaptidão do CNPJ da empresa e, por conseqüência, a inidoneidade dos documentos fiscais emitidos, por tipificar a interposição fraudulenta de terceiros. Desse modo ficaram constatadas as tipificações legais previstas na legislação de regência: art. 23, inciso V, §§ I, 2.º e 3.º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação do art. 59, inciso V, §§ I.º e 2.º da Lei nº 10.637, de 2002; combinado com o art. 105 do Decreto-Lei nº37, de 1966, regulamentados pelos art. 675, inciso IV, art.689, inciso XXII, § I.º e art. 774 do Decreto nº 6.759, de 2009, Medida Provisória nº 2.158-38, de 2001, art. 2.º, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 e IN SRF nº 228 e 225, de 2002. Foi proposta (processo nº 11128.005741/2009-11) a inaptidão da inscrição do CNPJ da HSA (07.343.324/0001-71), considerando que a empresa não comprovou a integralização do seu capital, tipificando-a como 'empresa inexistente de fato', não comprovando patrimônio e capacidade operacional para promover operações de comércio exterior. Foi lavrada a Representação Fiscal para fins penais (processo nº 11128.000563/2010-68), que se encontra juntada por apensação a este processo. A contribuinte foi cientificada (Notificação/GCOT nº 145/2010) em 17/02/2010, fl.88v., e apresentou sua Impugnação em 11/03/2010, fls.89/101, alegando que:*

- 1. atua no ramo desde 2005, é empresa idônea e conforme seu Contrato Social seu objeto é o de importação de mercadorias nas três modalidades: direta, por conta e ordem de terceiros e por encomenda;*
- 2. tem estrutura formal e funcionamento regular; comprova sua regularidade domiciliar, operando no imóvel e endereço constante do contrato de compromisso de venda e compra de unidade autônoma, e seus endereços foram comprovados por diligência da RFB, com quadro de funcionários contratados e de dois sócios, com serviços de logística e aduaneiros terceirizados;*
- 3. embora regular foi objeto de Termo de Início de Fiscalização, selecionada com base na INSRF nº 228/02, sem ter sido informada qual teria sido a suspeita de indício de fraude, o que é evitado de vício por faltar com transparência, motivação do ato, publicidade e respeito às garantias da ampla defesa do administrado;*
- 4. entregou os documentos requisitados pelo fisco;*
- 5. em 12/08/09, foi surpreendida com o Termo de Encerramento da Procedimento Especial de Fiscalização e de Devolução de Documentos, sem demonstrar razões de fato e fundamento jurídico que levaram à conclusão do processo administrativo, ferindo os princípios como Legalidade, Impessoalidade, Moralidade Administrativa, Publicidade e Eficiência, capitulados no art. 37, caput, da CF/88, do Devido Processo Legal do art. 5.º, LIV da carta magna, do Contraditório e da Ampla Defesa do art. 5.º, LV, do mesmo diploma legal*

6. no dia 03/11/09, citada por edital a empresa teve ciência de que o seu CNPJ havia sido suspenso, com prazo para apresentar as contra-razões, embora tenha se manifestado formalizando sua defesa na data de 03/12/09, o procedimento ainda encontra-se na fase de julgamento;
  7. no dia 17/02/10, foi surpreendida com o presente auto de infração exigindo a multa (100% do valor aduaneiro das mercadorias) de conversão da pena de perdimento, pelo fato de não terem sido localizadas e consumidas as mercadorias importadas, tipificando a infração de interposição fraudulenta presumida;
  8. na mesma data foi cientificada de outro auto de infração com a aplicação da multa de 10% do valor da operação, por tipificação na infração de 'cessão de nome' nas operações de comércio exterior;
  9. até o presente não foi finalizado o procedimento de inaptidão do CNPJ da empresa, portanto, nenhuma penalidade deve ser imputada a empresa;
  10. as sanções são descabidas e arbitrárias, sem observar a presunção de inocência e se fundamentar em presunções não objetivas;
  11. não foi observado o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório;
  12. o indício que ensejou o auto de infração é a interposição fraudulenta presumida, mas as circunstâncias reais e materiais quanto ao estabelecimento comercial afastam a pretendida aplicação da presunção, pois no procedimento administrativo vigora a verdade real, trazendo jurisprudência dos tribunais;
- Ao final, a impugnante requer a improcedência do lançamento do crédito tributário lavrado para cobrança da multa, em face da ausência de conclusão do procedimento administrativo que lhe deu origem.
- E o Relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, contudo, não foram acatados pela 2ª Turma da DRJ de São Paulo - SPOII, restando assim ementado a Acórdão nº 17-47.346:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 26/04/2004

**EMENTA; INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS.**

Com as presunções legais insertas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976 pela Lei nº 10.637, de 2002, basta a não comprovada pela contribuinte a origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados nas operações de comércio exterior, para que o fisco tipifique a figura da interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, conforme disposto na legislação de regência.

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a decisão *a quo*, a atuada apresentou como razões para a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral da exigência fiscal, em síntese:

- i) a ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa, publicidade, eficiência, ampla defesa, contraditório e devido processo legal, posto que:
  - a) embora regular foi objeto de Termo de Início de Fiscalização selecionada com base na IN SRF nº 228/02, sem ter sido informada qual teria sido a

- suspeita de indício de fraude, o que é eivado de vício por faltar com transparência, motivação do ato, publicidade e respeito às garantias da ampla defesa do administrado;
- b) todas as intimações, para apresentação de documentos, que emanou o Fisco, foram prontamente atendidas;
  - c) o Termo de Encerramento do Procedimento Especial de Fiscalização e de Devolução de Documentos, não demonstrou as razões de fato e de direito que lavaram à conclusão do processo administrativo, ferindo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa, publicidade, eficiência, ampla defesa, contraditório e devido processo legal;
  - d) o procedimento de inaptidão do CNPJ não foi finalizado, razão pela qual não deve ser imputada nenhuma penalidade à empresa;
- ii) a impossibilidade de sanção por presunção, tendo em vista que o processo administrativo deve se orientar pelo princípio da verdade real;
  - iii) a necessidade de interpretação e aplicação da norma mais favorável ao particular e o caráter confiscatório da multa.

É o relatório.

Sendo estes as principais considerações relativas ao *status* do processo sob análise, passe-se ao voto.

## Voto

Conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi, Relator

O recurso merece ser conhecido, por preencher os requisitos de admissibilidade e ter sido tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72. Passo então ao exame do mérito.

### **i) Da ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa, publicidade, eficiência, ampla defesa, contraditório e devido processo legal**

A Recorrente alega em sua defesa, por diferentes motivos e em distintos momentos, terem as autoridades fiscais incorrido em ofensa aos princípios em epígrafe, reservando, ainda, um tópico exclusivamente para discorrer sobre aspectos doutrinários dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Por tal razão, antes de analisar as questões fáticas do presente caso, convém traçar breves comentários acerca dos princípios os quais o sujeito passivo reputa feridos pela atuação da fiscalização.

Quanto ao princípio da legalidade, brocardo basilar do regime jurídico-administrativo, impõe à Administração a completa submissão às leis, devendo todos os seus agentes obedecê-las, cumpri-las e pô-las em prática, de conformidade com os meios e formas nela estabelecidos.

Adiante, tem-se que o princípio da impessoalidade, traduz a idéia de que a Administração deve tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimetosas, favoritismos ou perseguições.

A seu turno, o princípio da moralidade administrativa tem como fundamento a atuação administrativa em consonância com princípios éticos, tais quais, a lealdade e a boa-fé.

Não menos importante, o princípio da publicidade consagra o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos, não se podendo ocultar dos administrados os assuntos que a todos interessam ou que interessam a um sujeito pessoalmente.

Prosseguindo, o princípio da eficiência dispensa maiores comentários em virtude da evidência de seu conteúdo, sendo certo que tal princípio não pode ser concebido senão na intimidade do princípio da legalidade, pois a busca da eficiência da Administração não pode invadir a seara da legalidade.

A ampla defesa e o contraditório são as bases do devido processo legal. A ampla defesa consiste em assegurar que o réu tenha condições de trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. Já o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa. A todo ato produzido pela acusação caberá igual direito de oposição por parte do réu, bem como de trazer a versão que melhor lhe apresente ou fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

Isto posto, passa-se a examinar as alegações da Recorrente.

De acordo com a contribuinte, esta

*“foi surpreendida com o Termo de Início de Fiscalização e Intimação, pela qual tomou conhecimento, em 31/01/2009, de que havia sido selecionada para a fiscalização da Instrução Normativa nº 228/2002, sem, contudo, ter sido informada qual efetivamente teria sido a suspeita de indício de fraude que pretensamente estaria sendo apontada pelo Fisco.”.*

Entende que por isto a autoridade administrativa fiscal faltou com transparência, motivação do ato, publicidade e às garantias de ampla defesa.

Ora, a Recorrente mostrou ter pleno conhecimento do motivo pelo qual foi submetida à fiscalização, como fica evidente na própria redação de seu recurso, vez que cita a Instrução Normativa nº 228/02.

Ciente da legislação aplicável não se verificam as falhas apontadas pela contribuinte como cometidas pela autoridade fiscal, posto que da simples leitura do ato normativo em referência, constata-se tratar-se de procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

Tampouco procede a alegação de que não foi observado o princípio da ampla defesa, visto que a instauração do processo administrativo fiscal só se dá com a apresentação de Impugnação.

Adiante, alega que *“todas as intimações, para apresentação de documentos, que emanou o Fisco, foram prontamente atendidas”*, apresentando todos os documentos solicitados, e que, apesar disso *“foi surpreendida pelo Termo de Encerramento de Procedimento Especial de Fiscalização e Devolução de Documento, o qual versava sobre o encerramento do Procedimento Especial de Fiscalização, sem, entretanto, demonstrar de forma cabal, razões de fato e fundamento jurídico que levaram à conclusão do processo administrativo”*, tendo a Administração ferido novamente os princípios em epígrafe.

Ocorre que, como se verá, a autoridade fiscal não ofendeu nenhum dos princípios citados.

Primeiramente, porque o procedimento de fiscalização tem prazo para ser encerrado, conforme se depreende da leitura do art. 9º, da Instrução Normativa nº 228/02, não se ferindo legalidade ou publicidade alguma o seu encerramento em 12/08/09, vez que a fiscalização se iniciou em 31/01/09.

*Art. 9º O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo de noventa dias, contado da data de atendimento às intimações previstas no art. 4º.*

Segundo, não há se falar em inobservância dos princípios da publicidade, vez que a Recorrente foi intimada do encerramento do procedimento de fiscalização, como consta às fls. 120/121 dos autos, onde restam explicitadas as razões do encerramento, bem como suas conclusões.

Do mesmo modo, não cabe aqui falar em ofensa ao princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório como já aduzido linhas acima.

Quanto aos princípios da impessoalidade, da moralidade administrativa e da eficiência, também não se verifica qualquer conduta da autoridade fiscal que tenha causado a inobservância destes.

Não bastasse isso, a autuada ainda se surpreendeu com a lavratura do Auto de Infração, o que não se admite, em se considerando que a Instrução Normativa nº 228/02 prevê expressamente:

*Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:*

*I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;*

*II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.*

*Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).*

Menciona ainda a Recorrente como causa de ofensa aos princípios em tela, e da inaplicabilidade da multa imposta, o fato de que “*A Representação Fiscal para fins de Inaptidão do CNPJ não foi finalizado*”.

Descabida a afirmação, como já decidido por este E. Conselho nos termos da decisão e do trecho de seu correlato voto abaixo:

***DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO REAL, VENDEDOR, COMPRADOR OU RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.***

*O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração de “mera conduta”, que se materializa, independentemente, do prejuízo tributário ou cambial perpetrado, quando o sujeito passivo dolosamente oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação ou nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro.*

*Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da infração à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada pela ocultação.*

(...)

*Tal pretensão, com a máxima vênia, é igualmente descabida. Não há relação de prejudicialidade entre os processos.*

*Veja-se, o que esclarece Cândido Rangel Dinamarco<sup>4</sup> acerca do conceito de prejudicial:*

*Uma causa é prejudicial a outra quando seu julgamento for capaz de determinar o teor do julgamento desta — como a sentença anulatória do contrato impede que seja julgada procedente a demanda de condenação a cumpri-lo, como a declaração negativa de paternidade impõe a rejeição da demanda de alimentos etc. Como é possível perceber, para que o encerramento do processo de inaptidão tivesse o caráter prejudicial suscitado, seria necessário que existisse relação de interdependência entre a imputação da penalidade e o acatamento ou não da retificação.*

*Ora, a proposta de inaptidão, se é que ainda não foi julgada, teve como fundamento a alegação de "inexistência de fato do sujeito passivo" e isso não é condição para a caracterização da interposição fraudulenta de pessoas.*

*A conduta apenada é, lembre-se, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, independentemente da situação da inscrição da pessoa jurídica.*

*A divergência de objeto igualmente afasta a alegação de concomitância ou de eventual ameaça ao princípio da jurisdição una.*

*Com efeito, apesar da recorrente sustentar em sentido contrário, a eventual decisão judicial favorável que tome como premissa alguma alegação em que se fundamenta o presente recurso não possuiria a influência pretendida pelo sujeito passivo.*

*Nos termos do que fixou o nosso Código de Processo Civil, somente o conteúdo da decisão, e não seus fundamentos, são alcançados pela coisa julgada e, como tal aptos a produzir efeito de "lei" entre a União e a Recorrente.*

(...)

*Se a inaptidão é matéria diversa da que se discute no presente processo e a infração aqui discutida independe da conclusão da inaptidão, igualmente descabida é a alegação de que empregar-se-ia a conclusão desse processo retroativamente para punir o sujeito passivo ou que se impusera penalidade em violação ao princípio da tipicidade cerrada.*

*Como já se viu, o tipo descrito na infração ora discutida, se confirmado, não pressupõe que a pessoa jurídica que, alegadamente, se interpôs entre o Fisco e o verdadeiro sujeito passivo ou responsável tenha sido declarada inapta.*

*Da mesma forma, não há que se falar em violação ao devido processo legal ou cerceamento do direito de defesa, na medida em que a lei não previu rito processual diverso do adotado.*

(CARF, 3ª Seção, 2ª Turma da 1ª Câmara, Acórdão 3102-00.605, Julgamento 17/03/10, Publicação 17/03/10)

Assim sendo, não há como reconhecer-se procedência a essa alegação da Recorrente.

## **ii) Da imposição de multa por presunção**

Refutadas as alegações da Recorrente em relação à ofensa aos princípios suscitados, convém ainda esclarecer que, como bem exposto pela autoridade julgadora de 1ª instância, dizer que “as sanções impostas são descabidas e arbitrárias, sem observar a presunção de inocência e se fundamentar

*em presunções não objetivas”, e que o “indício que ensejou o auto de infração é a interposição fraudulenta presumida, mas as circunstâncias reais e materiais quanto ao estabelecimento comercial afastam a pretendida aplicação da presunção, pois no procedimento administrativo vigora a verdade real”,* tampouco merecem ser acatadas.

A uma porque, como é sabido e consabido, as infrações tributárias são de responsabilidade objetiva, como dispõem o art. 136, do CTN, o art. 94, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66 e no art. 602, do Decreto nº 4.543/02, ainda presente no atual Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/09, art. 673.

A duas, porque o princípio da verdade material ou real consiste no dever que possui a Administração em buscar a realidade dos fatos analisados, independentemente das versões apresentadas pelas partes envolvidas no processo administrativo.

É o que se corrobora das lições de ODETE MEDAUAR e CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que em sede doutrinária asseveram:

*“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las.”*

(MEDAUAR, Odete, *Direito Administrativo Moderno*, São Paulo, RT, 12ª Edição, p. 131)

*“Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado...” Citando Hector Jorge Escola, esta busca da verdade material está escorada no dever administrativo de realizar o interesse público.*

(MELLO, Celso Antonio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 17ª Edição, p. 463)

Ora, não foi outra a conduta dos agentes fiscais responsáveis pela realização dos procedimentos de fiscalizações consubstanciados no relatório que acompanha o Auto de Infração às fls. 17/41.

Foi um sem-fim de diligências e de análises documentais, tudo para então constatar-se a inexistência de fato da contribuinte, bem como a interposição fraudulenta de terceiros, devido à não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Compulsando os autos constata-se a transferência de recursos por parte daqueles que seriam os reais adquirentes das mercadorias importadas em inúmeras oportunidades, em valores muito próximos às operações correspondentes.

O art. 27 da Lei nº 10.637/02 estabelece a seguinte presunção legal:

*Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

È de conhecimento notório que, contra a presunção legal cabe a desconstituição por meio de prova produzida pelo interessado, ou seja, presumida a infração cabe ao acusado apresentar as provas necessárias ao afastamento da presunção. Não é presunção absoluta, portanto, mas apenas relativa.

Considerando a documentação carreada aos autos pela Recorrente, vê-se que esta não logrou êxito em desconstituir a presunção estabelecida pelo art. 27 da Lei nº 10.637/02, devendo-se acolher a presunção legal de que as importações realizadas eram, em verdade, por conta e ordem de terceiros. Frise-se que a caracterização da infração não requer a indicação de qual o benefício auferido pelo adquirente ocultado, mas apenas a demonstração de que houve a interposição fraudulenta.

Forçoso ressaltar, ainda, que a escrita contábil da interessada está eivada de vícios e irregularidades, de forma que não se presta a comprovar a origem lícita dos recursos empregados, posto que revela o descontrole da contribuinte em relação às operações realizadas.

Além disso, os esclarecimentos prestados pela autuada no decorrer da fiscalização em nada contribuem para demonstração da correção dos procedimentos adotados, tendo em vista que não se coadunam com as constatações extraídas dos documentos probatórios acostados aos autos.

Não bastasse tudo isso, a empresa não provou possuir crédito próprio suficiente para arcar com operações de importação de alta monta financeira.

Tudo isto corrobora com o acolhimento da presunção legal, culminando na constatação de que as operações de comércio exterior realizadas pela Recorrente se deram por conta e ordem de terceiros, mediante ocultação do real adquirente, enquanto feitas mediante utilização de recursos desses terceiros.

Incide, portanto, a penalidade prevista na legislação para a prática do ato descrito no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pois houve ocultação do sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação de importação.

Assim, não tem fundamento a alegação de que “*o Auto de Infração guerreado se funda totalmente em indícios e presunções fiscal, baseadas em conjecturas mirabolantes, destituídas de lógica e sem trazer prova capaz de sustentar quaisquer das afirmações no mesmo contidas.*”

A propósito, veja-se o escólio jurisprudencial desta 3ª Seção:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*EMENTA* Período de apuração: 29/01/2004 a 26/08/200

*Dano ao Erário. Interposição Fraudulenta de Pessoas. Presunção. A não comprovação da origem, disponibilidade ou, se for ou caso, da transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior faz presumir a interposição fraudulenta de pessoas e, conseqüentemente, autoriza a aplicação de pena de perdimento à mercadoria e caso não seja possível realizar sua apreensão, a conversão dessa pena em multa de 100% do valor aduaneiro da mercadoria.*

*Recurso Voluntário negado.*

(CARF, 3ª Seção, 2ª Turma da 1ª Câmara, Acórdão 3102-00.762, Julgamento 29/09/10, Publicação 01/09/11)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO -II**

*Período de apuração: 01/09/2002 a 29/09/2004 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.*

*(CARF, 3ª Seção, 1ª Turma da 1ª Câmara, Acórdão 3101-00.459, Julgamento 28/07/10, Publicação 04/01/11)*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 10/01/2003 a 03/10/2006*

*(...)*

**PENA DE PERDIMENTO. MULTA.**

*Uma vez que o Contribuinte não logrou desconstituir a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, nem demonstrou que a importação foi realizada por encomenda, deve-se acolher a presunção legal de que ditas operações foram realizadas por "conta e ordem" de terceiros, com ocultação dos reais importadores.*

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA QUE NÃO SEJA LOCALIZADA OU QUE TENHA SIDO CONSUMIDA.**

*Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram. O dano ao erário decorrente desta infração será punido com a pena de perdimento das mercadorias que, no entanto, converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. A pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento.*

*Recursos de Ofício e Voluntário Negados.*

*(CARF, 3ª Seção, 2ª Turma da 1ª Câmara, Acórdão 3102-00.566, Julgamento 03/12/09, Publicação 03/12/09)*

Considerando todo o exposto, não havendo nos autos elementos que infirmem as evidências apontadas pela fiscalização, resta clara a subsunção da conduta da Recorrente à infração cominada, punível com o perdimento da mercadoria e, na sua impossibilidade, com a multa pecuniária substitutiva desta pena, conforme art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, inciso I, §§1º, 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02.

### **iii) Da interpretação e aplicação da norma mais favorável ao particular e do caráter confiscatório da multa**

Os argumentos suscitados às fls. 171/174 não foram apresentados na Impugnação, razão pela qual foram considerados matéria não impugnada, sendo insuscetíveis de apreciação por este órgão julgador, posto que atingidos pelos efeitos da preclusão, *ex vi* do art. 17, do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Neste sentido, traga-se, a título ilustrativo, decisão exarada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. Conselho:

*MATÉRIA PRECLUSA – O julgamento administrativo inicia-se com o exame do lançamento sobre o qual pode falar o julgador independentemente de argumentação por parte do sujeito passivo. Admitida a legalidade do ato, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, constituem matérias preclusas das quais não pode o Conselho tomar conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. O não enfrentamento da matéria na inicial implica em concordância tácita do contribuinte com a tributação do valor omitido, sendo “extra petita” a decisão que afasta a exigência. Recurso de ofício provido. (CSRF, 1ª Turma, Acórdão 401-03.351)*

Assim, não há como ser conhecido o Recurso Voluntário, seja no que tange à alegação de multa confiscatória, seja a de necessidade de interpretação mais favorável ao sujeito passivo, por, no seu entender, haver dúvidas quanto aos aspectos fáticos e/ou penas eventualmente aplicáveis. Os fatos estão muito claros e as regras são precisamente as indicadas ao longo do presente processo.

### **Conclusão**

Isto posto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, para, nessa parte, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi