



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.721980/2020-10
ACÓRDÃO	3301-014.085 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BALBOA COMERCIO SERVICOS IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2020

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA, SÚMULA CARF Nº 02

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e da vedação a tributo confiscatório. Aplicação Súmula CARF nº 02.

MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS. INCONTROVERSAS.

Em decorrência da preclusão, não se admite a apresentação de argumentos e/ou documentos com o propósito específico de afastar pontos incontroversos por não terem sido objeto de contestação na impugnação, pois estão fora dos limites da lide estabelecida.

DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DISPOSIÇÃO LEGAL.

A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nos casos de lançamento tributário por presunção legal, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer a preliminar apresentada, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 22 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Bruno Minoru Takii, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório do auto de infração, a Recorrente foi notificada do Termo de Início de Ação Fiscal e Retenção de Mercadorias em 20/04/2020 via bloqueio no sistema Portal Único Siscomex – Pucomex, tendo a fiscalização exigido a apresentação de uma série de documentos para a comprovação da regularidade da operação documentada na DI nº 20/0631948-4 (registrada em 15/04/2020), importação de bebidas.

Diante das informações coletadas e da omissão parcial no cumprimento das intimações fiscais, concluiu o agente fiscal que a Recorrente teria se prestado a ocultar o real responsável pela importação, ficando caracterizada a interposição fraudulenta e o dano ao Erário daí decorrente, nos termos do artigo 23, inciso V, c/c §2º do Decreto-lei nº 1.455/1966.

Dentre as informações coletadas pela fiscalização, podem ser apontadas como relevantes as seguintes:

- (a) A totalidade das mercadorias importadas em 2019 e 2020 foram adquiridas por uma única empresa, a Best Foods Alimentos e Cosméticos Ltda. (doravante “Best”);
- (b) Parte das mercadorias teriam sido revendidas à Best por preço inferior ao seu custo de aquisição, ou seja, com prejuízo;
- (c) Não foi identificado o comprovante de arrecadação dos tributos federais incidentes sobre a operação;
- (d) A Recorrente não apresentou qualquer esclarecimento na fase fiscalizatória, e entregou uma parte ínfima dos documentos requisitados.

Em função disso, as mercadorias informadas na DI nº 20/0631948-4 estavam sujeitas à pena de perdimento prevista no artigo 689 do Decreto nº 6.759/2009, a qual não foi aplicada porque, mediante prestação de garantia – depósito administrativo, nos termos do artigo 5-A da IN RFB nº 1.169/2011 – houve desembaraço antecipado (em 27/05/2020 – PA nº 11128.721389/2020-62.– fls. 69-70), evento esse que foi seguido por sua revenda, conforme Nota Fiscal nº 14.236, emitida em 28/05/2020.

Diante da impossibilidade fática da restituição, o agente fiscal lavrou o auto de infração em 20/07/2020, impondo multa em valor equivalente ao da mercadoria sujeita à pena de perdimento (R\$ 87.851,02), nos termos do artigo 689, §1º, do Decreto-lei nº 6.759/2009.

Em 03/08/2020, foi apresentada peça impugnatória (fls. 348-353), tendo a Recorrente aduzido o seguinte:

- (a) Ilegalidade na aplicação da pena de perdimento, posteriormente convertida na multa de valor equivalente;
- (b) As vendas efetuadas com prejuízo (preço abaixo do custo de aquisição) ocorreram em razão da proximidade das datas de vencimento das mercadorias.

Em sessão de 02/12/2020, a DRJ proferiu o Acórdão nº 108-006.527 (fls. 359-375), julgando o recurso improcedente. O acórdão foi ementado nos seguintes termos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 28/05/2020

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Não restando comprovada a incompetência do atuante e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, resta insubsistente a alegação de nulidade do lançamento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. A não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior configura a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros, infração tipificada como dano ao Erário e punível com a pena de perdimento da mercadoria importada ou com a multa equivalente a seu valor aduaneiro, caso tal mercadoria não tenha sido localizada, consumida ou revendida.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. A presunção legal inverte o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte e, portanto, para afastá-la, é necessária a apresentação de documentação hábil e idônea que demonstre, de forma inequívoca, a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na operação.

Em 23/03/2021, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 382-393), trazendo as seguintes alegações recursais:

- (a) Nulidade do auto de infração, por ausência de juntada de documentos que comprovem que as mercadorias importadas foram revendidas a apenas um adquirente (à “Best”);
- (b) Ainda que a revenda tivesse sido feita a um único adquirente, não há norma jurídica que impeça tal conduta;
- (c) As vendas efetuadas com prejuízo (preço abaixo do custo de aquisição) ocorreram em razão da proximidade das datas de vencimento das mercadorias;
- (d) Ilegalidade do auto de infração, fundada nos princípios da legalidade e da verdade material, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, e artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal;
- (e) Não comprovação de dolo na conduta de interposição fraudulenta mediante simulação e dano ao Erário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator.

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1634/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

1. Preliminares

Foram apresentadas questões preliminares ao mérito pela Recorrente, razão pela qual serão apreciadas primeiro, seguindo-se, logo após, aos pontos de mérito recursal.

1.1. Defesa fundada em normas constitucionais

Pretende a Recorrente ver anulado o auto de infração com base em argumentos de índole constitucional (ex. artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 – princípios da Administração Pública; artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal).

Todavia, quanto aos itens recursais cujo fundamento direto esteja em norma constitucional, há entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 02, no sentido da incompetência destes julgadores para a apreciação dessas questões:

Súmula CARF nº 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante da impossibilidade de apreciação de questões constitucionais, voto por não conhecer dessa matéria.

2. Mérito

2.1. Matéria incontroversa. Ocorrência de preclusão. Dispensa de prova

Afirma o agente fiscal que identificou que, nos anos de 2019 e 2020, a Recorrente teria vendido todas as mercadorias à “Best”, empresa (a) localizada em endereço vizinho ao da Recorrente (cf. contrato social – fls. 117-121 – Avenida Eliseu de Almeida, 1200 x Avenida Eliseu de Almeida, 1240), e (b) com sócios que, aparentemente, apresentam parentesco com o então sócio da Recorrente (todos com o sobrenome “Callaz”).

Apesar disso, não foi possível identificar a juntada das notas fiscais que comprovariam essa afirmação feita pelo agente fiscal, não se tendo encontrado, igualmente, a Nota Fiscal de revenda das mercadorias, de nº 14.236.

Ao se analisar a impugnação, não é possível identificar oposição específica a essas afirmações feitas pela autoridade fiscal, isto é, de exclusividade nas negociações com a “Best”, razão pela qual é dispensada a apresentação de prova, pois trata-se de matéria incontroversa, nos termos do artigo 374, inciso III, do Código de Processo Civil.

Sendo assim, não se admite que, em sede de Recurso Voluntário, venha-se a exigir a apresentação de provas por parte da autoridade fiscal.

Estando esse direito precluso, admite-se como verdade processual a afirmação feita pelo Fisco e não questionada tempestivamente pelo contribuinte:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEFINITIVIDADE DO LANÇAMENTO. Considera-se não impugnado e incontroverso o lançamento em relação a matéria não esteja contestada, o que o torna definitivamente consolidado na esfera administrativa. (CARF. 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 14041.000158/2009-54. Acórdão nº 9202-008.030. Rel.: Cons. Ana Paula Fernandes. Publicação: 16/10/2019)

MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS. INCONTROVERSAS. Em decorrência da preclusão, não se admite a apresentação de argumentos e/ou documentos com o propósito específico de afastar pontos incontroversos por não terem sido objeto de contestação na Manifestação de Inconformidade, pois estão fora dos limites da lide estabelecida. (CARF. Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10830.921402/2009-77. Acórdão nº 3002000.783. Rel.: Cons. Carlos Alberto da Silva Esteves. Publicação: 06/09/2019)

Sendo assim, a preliminar apresentada deve ser rejeitada.

2.2. Interposição fraudulenta de terceiros. Desnecessidade da comprovação de dolo

De acordo com o Decreto-lei nº 1.455/1976, considera-se ocorrido dano ao Erário na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inc. V), presumindo-se a ocorrência de interposição fraudulenta quando não restar comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (art. 23, §2º).

No presente caso, para se verificar se a interposição fraudulenta prevista nesse dispositivo legal resta configurada, necessário se faz analisar as provas acostadas aos autos do processo, bem como o encaminhamento dado pela Recorrente, relativamente aos questionamentos feitos durante a fase fiscalizatória.

De acordo com relatório de verificação fiscal – RVF, a Recorrente não procedeu aos esclarecimentos que lhe foram feitos e, quanto aos documentos requisitados, deixou de entregar a maior parte (fls. 13-15), conforme relação abaixo:

- (a) Cópia do contrato social e suas alterações, se houver, devidamente registrado na Junta Comercial – **Documento entregue**
- (b) Cópia dos contratos de câmbio da operação de importação sob análise – **Documento não entregue**
- (c) Swift dos contratos de câmbio a serem apresentados e a tela printada das swifts – **Documento não entregue**
- (d) Identificar o importador, adquirente, exportador e fabricante, vinculados a esta operação sob análise – **Pergunta não respondida;**
- (e) Todos os extratos bancários de conta corrente e de investimentos, da empresa, referente aos últimos 12 (doze) meses – **Documento entregue;**
- (f) Todos os extratos bancários de conta corrente e de investimentos, do sócio, referente aos últimos 12 (doze) meses – **Documento não entregue;**

- (g) Identificar os pagamentos de câmbio e tributos referente a DI 20/0631948-4 nos extratos – **Não foram identificados os pagamentos;**
- (h) Apresentar planilha vinculando os depósitos em conta corrente da empresa com as Notas Fiscais – **Documento não apresentado;**
- (i) Apresentar planilha de controle de recebimento dos clientes das Notas Fiscais de Saída emitidas – **Documento não apresentado;**
- (j) Identificar a origem de todos os créditos nas contas correntes da empresa que não sejam oriundos – **Documento não apresentado;**
- (k) Esclarecer quem é o real adquirente ou encomendante da mercadoria da DI em epígrafe – **Pergunta não respondida;**
- (l) Esclarecer se houve adiantamento de clientes para a realização das importações em epígrafe e, em caso afirmativo, informar e comprovar quem efetuou o adiantamento e quando este foi realizado – **Pergunta não respondida;**
- (m) Esclarecer os locais nos quais as mercadorias importadas pela empresa ficam estocadas e expostas à venda – **Pergunta não respondida;**
- (n) Informar a logística utilizada para venda das mercadorias – **Pergunta não respondida;**
- (o) Apresentar Livros Razão, Caixa e/ou Diário dos últimos 12 (doze) meses, bem como o plano de contas da empresa através de mídia eletrônica – **Não apresentado;**
- (p) Indicar os lançamentos efetuados para registro das operações de importação sob análise – **Não apresentado;**
- (q) Apresentar informação do histórico da negociação da mercadoria, com a respectiva documentação comprobatória – **Documento não apresentado;**
- (r) Outros documentos que julgar convenientes capazes de comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos necessários para promover a importação em evidência - **Documento não apresentado.**

Note-se que, ao não apresentar sequer um simples comprovante de recolhimento do DARF devido na operação da DI nº 20/0631948-4, somado à inexistência de operação de valor semelhante em seus extratos bancários para o mês de 04/2020 (conforme afirmação feita pelo agente fiscal, não refutada pela Recorrente), a Recorrente atrai para si o quanto disposto no artigo 23, §2º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, ou seja, a presunção de interposição fraudulenta de terceiro por não ter comprovado a origem dos recursos empregados na operação:

Art. 23 (...)

§ 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)

Não trazendo provas e esclarecimentos cabais sobre a origem, a disponibilidade, a relação entre a Recorrente e a empresa “Best”, tornam-se absolutamente secundárias as discussões sobre o motivo pelo qual parte das mercadorias teriam sido vendidas por preço inferior ao custo de aquisição e para adquirente único, ou se houve ou não dolo na conduta imputada à Recorrente, isto porque o texto legal acima transcrito trata de presunção *ex legis* de dano ao Erário, ou seja, “*verificada a ocorrência das situações descritas na lei, presume-se a agressão*”, independentemente da vontade – manifesta ou oculta – do sujeito infrator.

Aliás, em sede de Recurso Especial, a 3ª Turma da CSRF fixou entendimento nesse exato sentido, isto é, de que, uma vez caracterizada a interposição fraudulenta por presunção, descabe a exigência de comprovação de dolo:

DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DISPOSIÇÃO LEGAL. A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei. (CARF. 3ª CSRF. PAF nº 11829.720045/2012-29. Acórdão nº 9303-011.366. Rel.: Cons. Vanessa Marini Cecconello. Publicação: 27/05/2021)

Esse entendimento só não é aplicável quando, mesmo não estando dentro das hipóteses de presunção previstas no artigo 23, §2º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, o Fisco, ainda assim, entender que está diante de caso de interposição fraudulenta.

Nesses específicos casos, de fato, há a exigência de comprovação de dolo, sob pena de cancelamento do auto de infração:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo do contribuinte, a autuação deverá ser cancelada. Recurso Voluntário provido. (CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10983.721341/2014-63. Acórdão nº 3301003.435. Publicação: 30/05/2017)

Cabe ainda complementar que, nos casos em que a lei cria presunção legal, a jurisprudência administrativa é no sentido da inversão do ônus probatório:

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. Cabe, como regra geral, ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito. No caso das presunções legais, porém, inverte-se o ônus da prova, de forma que ao fisco incumbe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, transferindo-se ao contribuinte o ônus de provar o contrário. (CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. PAF nº 16004.720195/2013-31. Acórdão nº 1201001.665. Publicação: 20/06/2017)

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL. Nos casos de lançamento tributário por presunção legal, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário. (Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Turma Especial. PAF nº 11516.001606/2007-53. Acórdão nº 191-00.048. Rel.: Cons. Ana Barros Fernandes. Publicação: 11/12/2008)

E mesmo que não fosse esse o entendimento jurisprudencial sobre esse dispositivo, a conduta específica adotada pela Recorrente, que não apresentou esclarecimentos mínimos e documentos básicos sobre uma operação de importação de baixa complexidade, deixam claro que a sua intenção foi a de ocultar a operação dissimulada.

Além disso, identificou-se que as operações se davam com parte societariamente relacionada, fato esse que afasta o argumento de que as revendas por preço abaixo do custo de aquisição teriam sido feitas por uma questão “mercadológica”, onde o prazo de vencimento desses produtos era o elemento principal para a definição desses preços.

Diante de todos os argumentos aqui expostos, voto por negar provimento ao recurso.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer a preliminar apresentada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Bruno Minoru Takii – Relator