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

Processo nº	11131.000183/2007-79
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3101-001.095 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de abril de 2012
Matéria	PENA DE PERDIMENTO
Recorrente	SPIN COMERCIAL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/01/2004

LEGITIMIDADE PASSIVA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Constatada interposição fraudulenta, respondem pela infração o importador e o real adquirente da mercadoria solidariamente, nos termos do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66.

PENA DE PERDIMENTO. PRESUNÇÃO LEGAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Não comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados pela importadora para realização de importação direta, presume-se a importação por conta e ordem e a interposição fraudulenta pela ocultação do real adquirente das mercadorias, conforme § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

SUBFATURAMENTO.

Os critérios utilizados para arbitramento do valor aduaneiro no caso de subfaturamento de importações consideradas fraudulenta são os previstos no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, portanto não sendo necessário seguir os métodos previsto no acordo GATT.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Tarásio Campelo Borges - Presidente Substituto

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Trata-se de pena de perdimento convertida em multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas amparadas pela DI nº 04/0037839-0, pela prática da interposição fraudulenta de terceiros, ocultação pela importadora Maria Angela Gioia ME dos reais adquirentes (Spin Comercial Ltda.) das mercadorias importadas.

Diante da dificuldade posta à Recorrente – Spin Comercial Ltda. – para obtenção de vista e cópia do Processo Administrativo Fiscal, foi impetrado Mandado de Segurança autuado sob o nº 2007.81.00.005639-1, para realização de nova intimação da empresa e abertura de novo prazo para apresentação de Impugnação, o qual foi deferido pela decisão liminar e confirmada por sentença.

Assim, apresentada Impugnação apenas pela Spin Comercial Ltda., resolveu a DRJ converter o julgamento em diligência para que fosse verificada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importações, inclusive anexando a este processo o respectivo relatório final de procedimento especial de fiscalização e que fosse respondido se o procedimento especial de fiscalização ocorreu também sobre a empresa MARIA ANGELA GIOIA ME, e neste caso, que fosse informado o resultado, anexando ao processo o relatório final.

Cumprida a diligência fiscal e apresentada manifestação pela Recorrente sobre o resultado da diligência, retornaram os autos a DRJ para julgamento, a qual julgou procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/01/2004

LEGITIMIDADE PASSIVA. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.

Constatado que importador e adquirente tinham interesses comuns na situação que constitua o fato gerador da

obrigação principal, ou seja, a importação de mercadorias, ambas, de forma solidária, devem compor o pólo passivo do lançamento de ofício.

ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não se constata cerceamento de direito de defesa se verificado o cumprimento de todas as formalidades inerentes à ciência a garantia da apresentação de impugnação tal como previstas na legislação.

SOLIDARIEDADE PASSIVA. REVELIA. IMPUGNAÇÃO DE LITISCONSORTE. EFEITOS SUSPENSOS. COISA JULGADA.

A falta de apresentação de impugnação por parte de autuado solidário configura a revelia no processo administrativo fiscal. Todavia, por tratar a lide de lançamento sob o escopo da solidariedade passiva, e considerando que um dos autuados solidários impugnou o feito fiscal, os efeitos da revelia dispostos no artigo 21 do Decreto n° 70.235172 e alterações posteriores deverão permanecer suspensos até a consumação da coisa julgada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 14/01/2004

VINCULAÇÃO ENTRE ADQUIRENTE E FORNECEDOR.

A constatação de vinculação entre as empresas fornecedoras internacionais e a adquirente das mercadorias importadas, inclusive com o seu controle financeiro e administrativo, existente de modo informal, implica o indício de falsidade nas informações constantes nas faturas emitidas, conluio, simulação e fraude nas operações de importação.

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Restando claro que o real adquirente das mercadorias importadas foi pessoa diversa da do importador, a ausência desta informação na declaração de importação registrada permite que se conclua pela ocultação daquela e faz presumir a interposição fraudulenta de terceiros, hipótese que enseja a aplicação da pena de perdimento e sua conversão em multa equivalente ao valor das mercadorias por esta já haverem sido entregues a consumo.

SUBFATURAMENTO.

Levantado conjunto probante constituído de provas indiciarias de falsidade nas faturas, conluio, simulação e fraude nas operações de importação realizadas, somados à constatação de diferenças de preços de mesma mercadoria, configurar-se-á subfaturamento, o que permite o arbitramento dos valores dos bens importados.

PROVA INDICIÁRIA. CONJUNTO PROBANTE.

É plenamente aceitável em Direito Tributário, o uso da prova indireta, qual seja o indicio e a presunção, especialmente nos casos de fraude, conluio e simulação fiscal, conforme configurado nos elementos que formam o conjunto probante contido nos autos, ou seja, operações de importação efetuadas com ocultação do real adquirente, pressuposto da interposição fraudulenta de terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente – Spin Comercial Ltda. – interpôs o presente Recurso Voluntário requerendo a reforma da decisão sob os fundamentos que produziram as seguintes conclusões:

- A Recorrente não é parte legitima para figurar no pólo passivo da autuação, visto que trata-se de operação de importação realizada diretamente pela Maria Angela ME;

- A importação diretamente realizada pela Maria Angela ME não pode ser desqualificada pela autoridade fiscal, já que se trata de operação em que o importador adquiria a mercadoria, fechou o cambio para pagamento do exportador e posteriormente revendeu a Recorrente;

- Subfaturamento ocorre quando as partes acordam que as mercadorias sejam vendidas/adquiridas por determinado valor (a ser pago) e declaram valor distinto para fins aduaneiros, tributários e cambiais. No caso presente, os pagamentos realizados correspondem exatamente aos valeres indicados na DI objeto da autuação;

- Segundo unânime jurisprudência do antigo E. Terceiro Conselho de Contribuintes, confirmada pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, a prática de subfaturamento deve ser inequívoca e irretorquivelmente comprovada pela autoridade fiscal, sob pena de flagrante improcedência do auto de infração lavrado. Nos presentes autos, a Fiscalização passou ao largo de qualquer comprovação nesse sentido;

- Ainda que assim não fosse, não se respeitou o rito procedimental previsto para a descaracterização do valor aduaneiro, realizando a autoridade lançadora arbitramento unilateral dos valores praticados, o que vem sendo reiteradamente rechaçado pelo S. Terceiro Conselho de Contribuintes e pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais; e

- Não bastasse isso, violou-se a regra do Artigo 2 do GATT ao se arbitrar o valor de operação ocorrida em 2004 com base em operações realizadas em 2005 e 2006.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

Antes de adentrarmos ao mérito, resta imprescindível analisarmos a questão preliminar arguida pela Recorrente.

O primeiro ponto refere-se à ilegitimidade passiva da Recorrente, sob o fundamento de que não houve "interesse comum" na ocorrência do fato gerador, e consequentemente, a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do Código Tributário Nacional – CTN.

No presente caso, a questão da responsabilidade não está em verificar se houve ou não "interesse comum" na prática do fato gerador pelas partes – importador e adquirente. A pena de perdimento convertida em multa pela interposição fraudulenta de terceiros não tem natureza tributária, ou seja, não se aplica às disposições do Código Tributário Nacional.

O artigo 124, I do CTN não pode ser utilizado como fundamento para atribuir responsabilidade solidária ao real adquirente no caso de interposição fraudulenta, até porque, sua redação é expressa ao atribuir a responsabilidade às "*pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da* ***obrigação principal***". *Ad argumentantum,* mesmo se considerarmos que multa integra a obrigação principal, uma coisa é a multa decorrente do não pagamento da obrigação tributária (principal ou acessória) e outra totalmente distinta é a multa aduaneira pela não apresentação das mercadorias que foram aplicadas a perna de perdimento.

A responsabilidade dos reais adquirentes no caso de interposição fraudulenta de terceiros, que é quando as operações de importação direta ou por encomenda realizada pelas partes são consideradas por conta e ordem, está prevista no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66, que assim dispõe:

> *Art. 95. Respondem pela infração:*
>
> *(...)*
>
> *V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, na caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

A questão da responsabilidade da Recorrente na infração está em verificar se a operação de importação realizada pela Importadora foi mesmo direta ou por conta e ordem. Assim, caso a interposição fraudulenta seja mantida neste julgado, e consequentemente desconstituída a importação direta do importador para considerá-la por conta e ordem da Recorrente, deve ser mantida a Recorrente como parte legítima no pólo passivo, caso contrário não.

Mesmo que a autuação tenha fundamentado o lançamento com base no artigo 124, I do CTN e o fundamento para responsabilidade da Recorrente seria o artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66, não há que se falar nulidade do auto, já que o conteúdo (resultado) dos dispositivos é o mesmo, não alteraria a substância da autuação.

Assim sendo, a alegação de legitimidade passiva da Recorrente está condicionada à apreciação da questão de mérito da lide, que é o que se passa a analisar.

A questão crucial que se tem de observar para manutenção do presente lançamento, está em verificar se realmente ocorreu dano ao Erário mediante interposição fraudulenta de terceiros, hipótese de pena de perdimento com possível conversão em multa, nos termos do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, que assim dispõe:

> *"Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*
>
> *[...]*
>
> *V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese* ***de ocultação do sujeito passivo****, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação,* ***mediante fraude ou simulação****,* ***inclusive a interposição fraudulenta de terceiros****.*
>
> *§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*
>
> *§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*
>
> ***§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972****.*
>
> *§ 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."*

Como se verifica, a multa prevista no §3º tem como tipo penal a comprovação do dano ao Erário mediante fraude ou simulação, ou, na forma presumida, pela interposição fraudulenta de terceiros, quando não for comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação (§2 do art. 23).

Analisando essas normas pela estrutura hipotético condicional, podemos extrair que, para que haja a tipificação da conduta com o consequente relacional da pena de perdimento, é necessário que tenha ocorrido o fato hipotético previsto na norma, qual seja: **O DANO AO ERÁRIO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS MEDIANTE FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.**

Para constatarmos se houve a tipificação do fato à norma de perdimento, vejamos os conceitos de simulação, fraude e interposição fraudulenta.

A fraude fiscal primeiramente veio prescrita pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 (lei que disciplinava o imposto sobre consumo), que definiu como *"toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."*

A interposição fraudulenta de terceiros, é hipótese de presunção legal de fraude na importação pela ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, cujo pressuposto para presunção da fraude (interposição) é a *"não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados"*, conforme §2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76. A presunção legal da interposição fraudulenta caracteriza-se quando a importadora não detém recursos econômicos para realizar as importações.

Assim sendo, para que seja aplicada a pena de perdimento pelo dano ao Erário com a ocultação dos reais adquirentes na importação de mercadorias, bastaria a demonstração de que houve fraude, simulação, ou que a importadora não detinha recursos econômicos para suportar isoladamente as despesas das operações. A importação direta caracteriza-se quando o importador adquire a assume todos os riscos da importação. Já a importação por conta e ordem, caracteriza-se quando uma empresa contrata os serviços da importadora, para que esta, com os recursos repassados pela adquirente, providencie o desembaraço das mercadorias. Por esta razão é que, quando a importadora realiza importações direta sem possuir recursos para tanto, e as mercadorias são direcionadas à pessoa determinada, presume-se a interposição fraudulenta de terceiros, presunção legal prevista no §2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

No presente caso, restou demonstrado que a importadora não detinha nenhuma disponibilidade econômica para realizar as importações das mercadorias adquiridas pela Recorrente. O relatório da diligência esclarece nitidamente a falta de recurso da importadora às fls. 364:

> *"Quanto a comprovação da origem dos recursos por parte da MAG EPP conforme mencionado no Termo de Constatação nº 04 (fls. 8/20), essa empresa declarou a RFB não ter auferido nenhuma receita nos anos de 2004 e 2005, portanto, não teria recursos com origem declarada para custear tal importação (fls. 180/181)."*

Confirmando tal informação, o dossiê do RADAR da importadora juntado às fls. 717/718 demonstra que a importadora no ano calendário de 2004 não adquiriu nenhuma receita bruta declarada, ou seja, não detinha recursos econômicos para efetuas as importações diretamente.

Para estes casos, em que a importadora não detém disponibilidade econômica, é aplicada a presunção legal prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 estabelecendo a hipótese de interposição fraudulenta. A presunção constitui meio de prova indireta que, a partir de determinados fatos provados, chega-se dedutivamente ao fato que se pretende provar.

As presunções legais são classificadas em relativas ou absolutas, que admitem ou não prova em contrário. Como estamos diante de uma presunção relativa, que se

admite prova em contrário, deveria a Recorrente produzir provas e demonstrar que no presente caso não houve a interposição fraudulenta na importação das mercadorias, o que de fato não foi feito. Assim, provado que a importadora não detinha recursos para realizar as importações na forma direta, presume-se a interposição fraudulenta da real adquirente.

Ademais, diversos foram os indícios apontados pelo Fisco no resultado da diligência de fls. 367/372 que reforçam a veracidade da interposição fraudulenta presumida legalmente no presente caso.

Assim sendo, apesar de, pessoalmente não concordar com penalidade tão pesada para o caso de presunção, deve ser mantida a penalidade atribuída à Recorrente e a importadora Maria Ângela Costa Lima Gioia ME por estar comprovada a presunção legal de interposição fraudulenta.

Por fim, cabe analisar a questão suscitada pela Recorrente sobre a descaracterização do valor aduaneiro e arbitramento dos valores em razão da existência de subfaturamento nas operações consideradas fraudulentas.

O arbitramento dos valores aduaneiros ocorreu por ter a Fiscalização constatado o subfaturamento dos valores declarados nas mercadorias objeto das importações consideradas fraudulentas. Em razão do subfaturamento, foi aplicado arbitramento com base nos seguintes fundamentos:

> *"Diante da impossibilidade de apuração dos preços efetivamente praticados, nos termos do que determina o caput do art. 84 do Regulamento Aduaneiro, instituído pelo Decreto nº 4.54312002, in verbis, no caso concreto, o preço da mercadoria teria que ser arbitrado com base no inciso I do referido artigo, ou seja, com base em preço de mercadoria idêntica ou similar, exportada para o pais, acrescido do custo de transporte da mercadoria importada até o porto de descarga, conforme o inciso I do art. 77 do Regulamento Aduaneiro /2002."*

Prescreve o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001:

> *Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:*
>
> *I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;*
>
> *II - preço no mercado internacional, apurado:*
>
> *a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*
>
> *b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou*

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

De acordo com os fundamentos e dispositivos utilizados pela Fiscalização, o critério pressupõe o arbitramento com base no *"preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar"*, com base no DEMONSTRATIVO DE PREÇOS DE PRODUTOS IMPORTADOS juntado às fls. 186 a 198. O arbitramento utilizou como parâmetro as importações de mercadorias similares e idênticas realizadas pelo mesmo importador, o que é admitido pelo inciso I do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001.

A Recorrente não trouxe nenhum elemento que pudesse descaracterizar a validade do arbitramento realizado, sendo que os valore adotados não comportam revisão.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Luiz Roberto Domingo