



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720061/2014-83
ACÓRDÃO	3402-012.434 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NATURA COMÉRCIO DE FLORES E PLANTAS LTDA. E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/07/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MODALIDADE COMPROVADA. CARÊNCIA PROBATÓRIA. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é imprescindível analisar se, em termos concretos, a autoridade fiscal foi capaz de demonstrar, por meio de provas inequívocas, que houve ocultação, por parte de outro sujeito, do real adquirente da operação, mediante fraude ou simulação, sendo desconsiderados meros indícios inerentes às operações comuns às atividades operacionais da pessoa jurídica fiscalizada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em: (i) rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do RMF, vencida, nestes pontos, a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora), que reconhecia a prescrição intercorrente e a nulidade do RMF; e (ii) no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, vencidos, neste ponto, os conselheiros Leonardo Honório dos Santos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, em relação ao item (i), o conselheiro Leonardo Honório dos Santos.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Honório dos Santos – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (substituto[a] integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Leonardo Honório dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui discutidos, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância.

DA INFRAÇÃO Trata-se de ação fiscal levada a efeito contra o sujeito passivo acima identificado, que resultou no Auto de Infração de fls. 02 a 23, integrado pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 24 a 91 e demais documentos acostados às fls. 92 a 966, lavrado em 04.11.2014, para constituir o crédito tributário apurado no valor de R\$ 4.271.488,00, em razão da imposição da penalidade prescrita no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 combinado com o art. 81, inciso III, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A autoridade lançadora evidencia que figuram no polo passivo da presente exigência fiscal a epigrafada -NATURA COMÉRCIO DE FLORES E PLANTAS LTDA.-, a pessoa jurídica CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA. EPP (CNPJ 05.109.438/0001-26) e seus sócios ROGÉRIO SARMENTO PESSOA (CPF 313.513.797-04) e LEANDRO RIBAS PESSOA (CPF 293.861.808-55), por força do art. 95, incisos I e V, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 -CTN.

Afirma que no curso da ação fiscal, amparada pelos Mandados de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) nº 0817700.2014.00026-9 e nº 0817700.2013.00094-0, e da análise das informações coletadas ficou demonstrado que a empresa Natura Comércio de Flores e Plantas Ltda. “ocultou-se em operações de importação realizadas em nome da CDV, que simulou importações em seu nome”, pois as “importações realizadas em nome da CDV tinham destinatário certo e conhecido, a NATURA, que não atendeu, ao lado da cdv, as normas que tratam de importações indiretas”.

DA AUTUAÇÃO No termo de verificação fiscal, parte integrante e indissociável do auto de infração, a autoridade lançadora assenta os fundamentos da autuação. Vejamos (que):

(i) em razão de pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de diligências, intimações e declarações prestadas por terceiros, confirmou-se que o objeto social da CDV é a prestação de serviços de importação e exportação para outras empresas, habilitadas ou não no Sistema Integrado de Comércio

Exterior -Siscomex-, e que, no caso em apreço, as mercadorias importadas eram entregues imediatamente, após desembarço aduaneiro, para a empresa NATURA, evidenciando que referidas flores já tinham sido negociadas antes mesmo do seu embarque no exterior, cabendo tão somente para a CDV Exportação, Importação e Comércio Ltda. EPP a efetivação dos trâmites aduaneiros;

(ii) a CDV estava instalada em sala comercial de 39 metros quadrados, no número 231 do Condomínio “Spot Galleria”, localizado na avenida Dr. José Bonifácio Coutinho Nogueira nº 214, em Campinas - SP;

(iii) as mercadorias, acobertadas pelas declarações de importação (DI) objeto da presente autuação, eram integralmente negociadas para a empresa NATURA, via emissão de uma única nota fiscal de saída e, em sua maioria, na mesma data que a CDV emitia a nota fiscal de entrada, seguindo do recinto alfandegado diretamente para as instalações da empresa NATURA;

(iv) no endereço eletrônico no sítio da internet - <http://www.grupocdv.com.br>- o grupo CDV apresenta-se como uma holding de empresas de “serviços aduaneiros, trading, agenciamento, transporte, corretora de seguros e câmbio”, com preponderância na prestação de serviços aduaneiros;

v) analisando as notas fiscais de saída emitidas pela CDV para acobertar as supostas vendas efetuadas para a NATURA constatou-se a inexistência ou a exigüidade de margem de lucro, quando não prejuízo nas referidas operações de importação; (vi) nas declarações de importação registradas somente em nome da CDV, mais especificamente no campo “Dados Complementares” a declarante faz referência a NATURA;

(vi) dos comprovantes de pagamento, boletos bancários e conhecimentos de carga fornecidos pela empresa responsável pelos fretes aéreos -Kuehne+Nagel Serviços Logísticos Ltda.- observa-se que vários dos pagamentos dessa despesa eram efetuados pela NATURA;

(vii) do cotejo dos documentos financeiros apresentados pelo banco Bradesco com os constantes nas planilhas “EXTRATO CDV”, “MAD NOTAS FISCAIS NATURA” e “EXTRATOS CDV NATURA”, evidenciou-se, uma vez mais, que a NATURA é adquirente oculta, pois adiantou recursos para o fechamento do câmbio e pagamento dos exportadores estrangeiros informados nas declarações de importação registradas pela CDV;

(viii) perscrutando a escrituração contábil da CDV constatou-se a flagrante intenção desta em dissimular o adiantamento de recursos recebidos de NATURA, relativamente às importações que realizava em momento posterior;

(ix) consta declaração firmada pelo senhor Rodrigo Farias onde afirma que a CDV cobrava adiantado de seus clientes, através de solicitação de numerário, os custos inerentes ao pagamento dos tributos incidentes nas operações que intermediava;

(x) a conta “ESTOQUES” da contabilidade da CDV possuía saldo zero nos anos de 2010, 2011 e 2012, evidenciando que a declarante -CDV- não mantinha qualquer mercadoria em estoque; o que permite concluir que a mercadoria por ela importada era imediatamente repassada ao adquirente predeterminado;

(xi) da escrituração contábil da NATURA, -Contabilidade NATURA 2010 a 2012- observa-se os referidos adiantamentos de recursos para CDV, assim como sua intenção de dissimular

referida prática -adiantamento de recursos-; o que confirma sua condição de adquirente oculta nas operações de importação realizadas pela declarante -CDV-.

Frente às constatações acima sintetizadas, a autoridade lançadora concluiu que (sic), *ipsis litteris*: (...) a CDV realizou importação por conta e ordem de terceiro, a NATURA, deixando ambas as empresa de obedecer às normas que tratam das importações indiretas, tendo a CDV cedido seu nome para acobertar operações de comércio exterior de outros. A partir da constatação da ocultação do real responsável pela operação, tal fato implica diretamente na falsidade das DI's (Declarações de Importação) e faturas comerciais apresentadas para despacho, no intuito de possibilitar a prática do ilícito.

Portanto, havendo a ocultação, necessariamente haverá documentos que tem o seu conteúdo ideologicamente falso na tentativa de conferir um aspecto de legalidade à operação praticada.

DAS IMPUGNAÇÕES

Todos os autuados foram cientificados do auto de infração e, por conseguinte, apresentam impugnação tempestiva. Defendem a nulidade do procedimento fiscal e, em consequência, o cancelamento do auto de infração. No mérito pedem a exoneração do crédito tributário pelos motivos de fato e de direito a seguir sintetizados (fls. 1554 a 1572, 1585 a 1604 e 1620 a 1666).

DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS – Síntese das alegações de defesa –

Os autuados CDV Exportação, Importação e Comércio Ltda. EPP, Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa destacam. Em preliminar que: - inexistente qualquer ato que justifique a instauração de mandado de procedimento fiscal -MPF-.

Afirmam que a prorrogação do MPF, bem assim a alteração dos nomes dos AFRFB responsáveis pelo procedimento contrariou as regras das nas Portarias SRF nº 3.077/2001 e nº 6.087/2005, posto que ocorreu sem que tenham sido comunicados no prazo legal, acarretando vício insanável do auto de infração, tornando-o nulo de pleno direito, pois tais falhas procedimentais ocasionaram-lhe prejuízo para suas defesas;

- o procedimento de fiscalização é nulo em face da ausência de intimação para prestar esclarecimentos, apresentar documentos e outras provas capazes de esclarecer os fatos impositivos, no intuito de evitar a presente exação fiscal;

- o auto de infração não foi instruído com todos os termos, depoimentos, laudos, diligências e demais provas indispensáveis à comprovação do ilícito, contrariando o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, razão pela qual deve ser declarado nulo, também por este motivo, haja vista que viola o direito de defesa do sujeito passivo, conforme art. 59, inciso II, do mesmo diploma. No mérito que:

- é inverídica a conclusão da fiscalização acerca da ocultação da empresa NATURA nas operações realizadas pela CDV, pois, de fato, o que ocorreu foi uma relação tipicamente comercial, conforme as regras da concorrência de mercado;

- não pode prevalecer a lavratura de auto de infração contra os devedores solidários quando a acusação está sustentada em infração cometida pela empresa NATURA, ainda mais que a modalidade de importação é do tipo direta;

- o formulário "solicitação de numerários" trata-se de documento de controle interno em que a CDV Assessoria e Comissária solicita numerários para pagar os compromissos da

CDV Exportação Importação e Comércio Ltda., real importadora; - eventuais pagamentos ou adiantamentos não são irregulares haja vista a necessária agilidade que o mercado impõe às empresas na era da globalização;

- não há prova que a operação entre empresa NATURA e a CDV foi realizada na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, conforme dispõem os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, pois inexistente documento instrutivo dos respectivos despachos aduaneiros referindo-se à empresa Natura Comércio de Flores e Plantas Ltda., o que descaracteriza a importação por conta e ordem;

- inexistente fundamento para a aplicação da pena de perdimento, pois não restou demonstrado o intuito doloso na operação e dano ao Erário, quando muito mera ocorrência de falha formal;

- é desproporcional e desprovida de razoabilidade a aplicação da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias, devendo, por conseguinte, ser reduzido para o percentual de 1%, conforme art. 711 do Decreto nº 6.759/2009 -Regulamento Aduaneiro-;

- a investigação e respectiva colheita de documentos na sede da autuada ocorreu de forma vexatória e abusiva, inclusive com a quebra do sigilo bancário, violando sua intimidade e privacidade, o que tornam ilícitas referidas provas, por contrariar o art. 5º da Constituição Federal. Do exposto, os responsáveis solidários requerem o provimento das impugnações e a consequente improcedência do auto de infração. Protestam, também, pelo aditamento das defesas apresentadas, especialmente para apresentar novos elementos de provas.

Por fim, solicitam que eventuais intimações, referentes ao presente feito, sejam endereçadas ao senhor Marcelo Vida da Silva, patrono da causa, na rua Artur de Freitas Leitão, 897, Nova Campinas - Campinas - SP, CEP 13.092-410.

DA CONTRIBUINTE - Síntese das alegações de defesa

- A Natura Comércio de Flores e Plantas Ltda., ao expor suas razões de defesa, destaca:

(i) quanto ao MPF; aduz sua nulidade em face do desrespeito ao comando normativo do art. 15 da Portaria RFB nº 3.014/2011, uma vez que a autoridade responsável por sua expedição não determinou, no prazo de 60 (sessenta), a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal, motivo pelo qual o auto de infração deve ser cancelado, por estar baseado em MPF nulo;

(ii) quanto à operação de aquisição de flores; alega que adquire muito mais produtos dos produtores nacionais, que em sua maioria são produtores locais, do que de empresas comerciais importadoras, que lhes revendem após serem desembaraçadas;

(iii) quanto ao entabulado com a CDV; esclarece que nesse tipo de negócio a regra é realizar o pagamento ao fornecedor após analisar as condições físicas do produto, uma vez que perece rapidamente. Portanto, “eventual encomenda ou mesmo o pagamento antecipado ao fornecedor representa um risco de receber um produto deteriorado por manuseio e/ou transporte irregular”;

(iv) quanto aos fatos narrados na autuação; frisa que a “operação consistia na revenda pela CDV de flores que importava por conta própria e a seu critério de escolha. Depois de nacionalizadas as mercadorias, oferecia para um leque de clientes distribuidores. No caso da Impugnante, quando houvesse oferta da CDV de produto que lhe interessasse, aquela comprava os produtos caso fosse do seu interesse naquele momento, de acordo com a

possibilidade de revenda para seus clientes finais. Em algumas situações havia falta da maioria dos produtos oferecidos pela CDV no mercado interno, a Impugnante, após verificar as condições físicas do produto após o desembaraço, acabava ficando com quase todo o material oferecido”;

(v) quanto à operação entre CDV e Natura; afirma que era de compra e venda, motivo pelo qual o auto de infração deve ser cancelado;

(vi) quanto à negociação no exterior; adverte que jamais participou da operação de importação realizada pela CDV, que toda “a operação no exterior e durante a chegada da mercadoria no país, ou seja, o contato com os fornecedores, a negociação das condições e termos de compra, o fechamento de câmbio, informações sobre frete internacional, carregamento das flores, embarque e desembaraço, enfim, todos os trâmites aduaneiros, cambiais, de licenciamento e pagamento de valores eram realizados somente pela CDV, com seus próprios recursos e por seu próprio risco”. Complementa afirmando que “todos os documentos relativos à importação fazem referência à própria CDV e ao seu respectivo CNPJ, sejam eles as Declarações de Importação, o conhecimento de carga, a fatura comercial, o comprovante de pagamento dos tributos, dentre outros”, que, aliás, não “eram do conhecimento da Impugnante”;

(vii) quanto à acusação fiscal; aduz que “a Fiscalização não logrou êxito ao tentar comprovar qualquer relação da operação de importação com a Impugnante e sequer adiantamentos realizados pela Impugnante à CDV, pois de fato, todos os pagamentos eram feitos à CDV após o desembaraço das mercadorias e após o registro da Declaração de Importação”;

(viii) quanto à “solicitação de numerários”; alega que se trata de documento interno da CDV, não guardando qualquer relação com a Impugnante, uma vez que emitidos internamente entre as empresas do grupo CDV;

(ix) quanto à “GRU0154/12”; insinua que pode ser um código de controle interno da CDV, pois aparece no campo “observações” das notas fiscais emitidas pela CDV, o que, por si só, não vincula a Impugnante às operações de importação;

(x) quanto à não entrega dos documentos solicitados pela fiscalização; afirma que não omitiu qualquer documentos do fisco, somente não os apresentou porque não existem;

(xi) quanto aos pagamentos realizados a título de adiantamentos; contesta e traz elementos que, sob sua ótica, desqualifica a acusação fiscal, uma vez que “os valores indicados pela fiscalização correspondem a pagamentos de notas fiscais de operações de compra e venda de produtos desembaraçados, por isso não se confundem com adiantamentos para pagamento de operações que aguardam o registro da Declaração de Importação e posterior emissão de nota fiscal de venda”, tanto que “os pagamentos fracionados ocorriam somente após o desembaraço aduaneiro”;

(xii) quanto à caracterização da operação “por conta e ordem”; entende que, no caso em tela,

1- “não há uma relação de prestação de serviços entre a empresa importadora CDV e a Impugnante, inexistindo, dessa forma, contrato de prestação de serviços de importação entre as partes”,

2- não “há indicação de seu CNPJ em campo próprio das Declarações de Importação”,

3- não “há nas Faturas Comerciais qualquer menção ao nome da Impugnante, devido ao fato de esta não participar das operações de comércio exterior praticadas pela importadora CDV”,

4- em nenhum documento que instruiu os despachos de importação há qualquer referência à impugnante, o que, a seu ver, descaracteriza a importação por conta e ordem,

5- não restam dúvidas, “ante a ausência dos requisitos que configuram a operação por conta e ordem e de comprovação por parte da Fiscalização”, que o Auto de Infração deve ser cancelado;

(xiii) quanto ao acusado prejuízo da CDV nas referidas operações; afirma que pela “análise das informações da planilha “Batimento DI – NATURA”, é possível perceber que a CDV auferiu lucro em suas operações de venda, (...) que os valores constantes das Notas Fiscais de Venda da CDV à Impugnante são superiores àqueles constantes das Declarações de Importação a que fazem referência. (...) considerando os documentos disponíveis nos autos, bem como as informações da planilha retratada acima, é possível constatar que a CDV obtém lucro em suas operações, em média 15% sobre o valor da DI, rechaçando assim, o argumento suscitado pela fiscalização quanto a percepção de comissão fixa de U\$ 450 por operação de importação realizada;

(xiv) quanto à origem dos recursos; salienta que “não foi comprovado pela Fiscalização a suposta utilização de recursos da Impugnante”;

(xv) quanto ao dano ao Erário; entende que a afirmação da fiscalização não prospera “tendo em vista que não houve a participação da Impugnante nas operações de importação, não ocorrendo, portanto, interposição fraudulenta de terceiros e, sequer, dano ao erário”, uma vez que não “restou caracterizado dolo ou má-fé por parte da Impugnante”.

“Por conseguinte, não há que se falar, tampouco, em simulação”, pois “o dolo é requisito indispensável para caracterização de simulação”. Complementa afirmando que “se não há dolo que embase a tida simulação, não há que se falar em aplicação da pena de perdimento, eis que (...) visa, justamente, penalizar(sic) o fraudador, aquele que se utiliza do artifício malicioso para ocultar ou alterar as informações prestadas à fiscalização”;

(xvi) quanto à simulação; considera que “o ônus da prova é do fisco, sendo que para caracterização de simulação e a consequente aplicação da pena de perdimento, é indispensável que a autuação esteja embasada em provas de que o importar desejou lesar o fisco”; (xvii) quanto à prova dos adiantamentos; alega que a fiscalização falhou por não acostar aos autos documentos que comprovassem, por exemplo, que houve o adiantamento de valores pela Impugnante para o real adquirente, a CDV, bem assim, “não conseguiu comprovar quaisquer dos requisitos caracterizadores da importação por conta e ordem”; (xviii) quanto aos documentos que instruíram os despachos em questão; salienta que nenhum (...) foi emitido em nome da Impugnante, (...) sejam eles as Declarações de Importação, o conhecimento de carga, a fatura comercial, o comprovante de pagamento dos tributos, dentre outros, (...) porque a mesma nunca participou da operação de importação, não teve contato com os fornecedores e sequer tinha acesso as informações prestadas pela CDV nestes mesmos documentos”. Adverte que, na obstante o auto de infração tenha sido lavrado contra si, “a maioria dos documentos que a Fiscalização colaciona não são relativos à Natura. Ao contrário, são todos produzidos pela

própria CDV, por seus funcionários e por outras empresas e, mesmo assim, a Fiscalização sequer conseguiu desconstituir que os recursos utilizados na importação são próprios da CDV, eis que a mesma possui capacidade operacional e clientela que justifiquem importação em seu nome”. Ainda menciona que “o que trabalho fiscal foi realizado de maneira tão superficial, pois sequer notou a inclusão de nota fiscal já cancelada (...) a Nota Fiscal 700, no valor de R\$15.267,00, relacionando-a na planilha “180 MAD DE NOTAS FISCAIS” e na planilha “150 DW Natura”, sendo que a mesma foi cancelada há muito tempo, mais exatamente em 31.05.2011”; (xvx) quanto à penalidade; pretende, acaso se mantenha o auto de infração pela prática de interposição fraudulenta e a responsabilidade solidária entre as empresas CDV e Natura, seja aplicado o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, em obediência ao princípio constitucional da isonomia e em conformidade ao art. 95 do DecretoLei nº 37/1966, para exigir-lhe apenas e tão somente a multa de dez por cento do valor da operação acobertada. Diante a todos os fatos e fundamentos expostos na presente peça de defesa, requer, por fim, o provimento da impugnação para que seja declarada a insubsistência do lançamento, procedendo-se às baixas nos respectivos arquivos e sistemas informatizados, determinando-se o arquivamento do presente processo. É o Relatório.

A 2ª Turma da DRJ/FNS, em 31 de maio de 2016, decidiu pela improcedência da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/08/2010 a 04/10/2012 LEI. DESCONHECIMENTO. TRANSGRESSÃO. RESPONSABILIDADE. O desconhecimento da lei não exime o agente da responsabilidade pela transgressão de seus preceitos. A vida em sociedade não seria possível se as pessoas pudessem alegar desconhecer a lei para se escusar de cumpri-la. Daí o surgimento da ficção jurídica de que todos devem conhecer a lei. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO. PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA FORMAL. SUJEITO PASSIVO. NÃO NECESSIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal é a ordem específica dirigida ao auditor fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure o procedimento fiscal de Fiscalização, relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nos termos da legislação aplicável, a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, sendo permitido ao sujeito passivo, sempre que desejar, acessar referido documento para tomar conhecimento de eventuais alterações, inclusive quanto à sua prorrogação. Portanto, é despicienda sua ciência formal, uma vez que referidas alterações se dão por meio de registro eletrônico, cuja informação estará disponível na rede mundial de computadores. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VEDAÇÃO. No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento compete exclusivamente aos órgãos do Poder Judiciário.

MULTA. PERCENTUAL APLICADO. CUMPRIMENTO LEGAL.

A aplicação de percentual de multa determinado em lei não afronta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, nem o princípio da vedação ao confisco, dado seu caráter punitivo-repressivo. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE. As pessoas que tenham interesse comum na

situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. Também o são os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. FRAUDE. O descumprimento de obrigação aduaneira pertinente à importação por conta e ordem ou por encomenda, aliado à conduta dolosa que resulta no fornecimento de informações falsas nas declarações de importação caracteriza fraude e ocultação do real adquirente das mercadorias importadas. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/08/2010 a 04/10/2012 INTIMAÇÃO. ENDEREÇO. PATRONO DA CAUSA. PREVISÃO NORMATIVA. AUSÊNCIA. A intimação dos atos processuais por via postal deve sempre ser dirigida para o domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, porquanto na legislação que rege o processo administrativo federal não há disposição que autorize o uso do endereço do patrono da causa para esse fim. ADITAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. PRAZO. PRECLUSÃO. A impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar deve ser apresentada no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Considera-se precluso o pedido de aditamento solicitado depois do regulamentar para apresentação da impugnação.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. REQUISITOS. NÃO ATENDIMENTO. A oportunidade para a apresentação de provas é na impugnação, somente sendo admitida a juntada extemporânea quando comprovada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. PRESSUPOSTOS DE VALIDADE PRESENTES. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Em sede de processo administrativo fiscal são nulos somente os atos e termos lavrados por agente incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Inexiste a hipótese de nulidade do ato impositivo quando se constata que o Auto de infração é revestido dos pressupostos de liquidez e certeza e das formalidades legais a ele inerente, ainda mais que apresentam motivação fática e jurídica e não se observa qualquer irregularidade que enseje prejuízo à defesa dos autuados. AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE RECURSO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo contra ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do Auto de infração, resta descabida a alegação de cerceamento de defesa. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/08/2010 a 04/10/2012 DADOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO E UTILIZAÇÃO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE. A requisicão às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar nº 105/2001, constitui simples transferência para a RFB e não quebra de sigilo bancário dos sujeitos passivos, não havendo, pois, falar em necessidade de autorização judicial para que a autoridade fiscal tenha acesso a tais informações. SUBSTITUIÇÃO. MULTA PERCENTUAL. UM POR CENTO. VALOR DA MERCADORIA IMPORTADA. CASO CONCRETO. INCABÍVEL. A infração apontada pela fiscalização não está incluída no rol descrito nos cinco incisos do parágrafo 1º do art. 711 do RA/2009, os quais especificam, quanto às informações referidas no inciso III desse

mesmo artigo, aquelas que poderiam suscitar a aplicação da penalidade nele prevista, o que a torna incabível no caso desses autos.

CESSÃO DE NOME. COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO. MULTA. PERCENTUAL. DEZ POR CENTO. VALOR DA MERCADORIA IMPORTADA. CEDENTE. PERDIMENTO. CONVERSÃO. CONCOMITÂNCIA. Com a vigência da Lei nº 11.488/2007, conforme seu artigo 33, a cessão de nome, por parte do importador ostensivo, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com intuito de acobertar os reais interessados passou a ser punida com a multa de dez por cento do valor da operação, em substituição à declaração de inaptidão do CNPJ de que trata a Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 81. Referida multa de dez por cento, aplicável apenas e tão somente à pessoa jurídica que ceder seu nome, quando cabível, não prejudica a incidência da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em penalidade pecuniária.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. A responsabilidade por infrações da legislação aduaneira é objetiva e extensiva a quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente, os recorrentes apresentaram respectivos recursos voluntários, nos quais alegam, em síntese:

CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA EPP, LEANDRO RIBAS E ROGÉRIO SARMENTO PESSOA

Afirmam os recorrentes: i) da diferenciação dos regimes na importação; ii) enquadramento dos regimes possíveis para o caso concreto – conta própria e encomenda; iii) improcedência do AIIM por erro na autuação por conta e ordem; iv) inexistência de ocultação do real adquirente mediante simulação; v) inexistência de apontamento de sequer R\$ 1,00 de dano ao erário nas operações fiscalizadas; vi) falta de motivação da autuação – erro na interpretação da norma, do NCM para fins da cadeia do IPI e ilegalidade da tipificação; vii) dos erros da fiscalização quanto à margem de lucro e do pagamento de pis e cofins a maior no regime de conta própria do que na conta e ordem – IN 247/02, regime adotado pela fiscalização; viii) da nulidade do auto de infração por impossibilidade de inclusão dos sócios como responsáveis.

NATURA COMÉRCIO DE FLORES E PLANTAS LTDA

Afirma a recorrente: i) nulidade do mandado de procedimento fiscal de diligência; ii) da caracterização da compra e venda; iii) da desconsideração da operação por conta e ordem de terceiro; iv) da origem dos recursos – ausência da comprovação de que o importador utilizou recursos do suposto real adquirente; v) do errôneo entendimento da fiscalização sobre a operação realizada pela recorrente; vi) da solicitação de numerário; vii) dos pagamentos realizados pela natura não vinculados a operação de importação; viii) da inexistência de provas, que são ônus da fiscalização; ix) da ausência de dano ao erário; x) da responsabilidade solidária da CDV;

Posteriormente, a recorrente NATURA junta aos autos três petições: i) a primeira na qual apresenta que houve o julgamento Ação Penal nº 0011765-05.2016.403.6105, que concluiu pela absolvição dos sócios pela prática do crime de falsidade ideológica (art. 299, CP) relacionado

às operações discutidas neste feito, diante da insuficiência de provas.; e ii) a segunda e terceira petição, referem-se a parecer lavrado pelos ex-conselheiros Carlos Daniel e Diego Diniz, no qual são levantadas a ocorrência da prescrição intercorrente, a nulidade da requisição de movimentação financeira, do tipo da importação da operação e da descaracterização da operação por conta e ordem de terceiro, da caracterização da compra e venda, da prejudicialidade frente ao julgamento da ação penal, da não observância de nenhum dos elementos indiciários típicos de interposição fraudulenta, e considerações sobre a margem de lucro do importador.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na suposta configuração de interposição fraudulenta nas operações de importação das mercadorias flores, tendo como responsável a CDV e seus sócios (importadora), e como principal autuada NATURA COMÉRCIO DE FLORES, considerada aqui pela fiscalização como real adquirente.

Pois bem, tratarei das nulidades em primeiro, para posteriormente, tratar do mérito.

Das nulidades

Da nulidade do auto de infração por impossibilidade de inclusão dos sócios como responsáveis

Afirma a recorrente que o auto de infração é nulo pela inobservância do devido processo legal administrativo para eventual inclusão dos sócios como responsáveis pela exação, e respalda toda sua argumentação com base no artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Contudo, razão não assiste em relação à nulidade arguida, primeiro porque a responsabilidade é posta pelo artigo 95, do Decreto-lei 37/1966, que corresponde ao correto diploma legal utilizado em consonância à acusação de interposição fraudulenta.

A despeito de constar o artigo 135, do Código Tributário Nacional, entendo não ter havido incorreção absoluta na capitulação legal da responsabilidade, e tão menos entendo pela impossibilidade de incluir os sócios nos termos da responsabilidade aduaneira supramencionada.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Da nulidade da requisição de movimentação financeira

Afirma a recorrente que a requisição de movimentação financeira é nula tendo em vista a incorreção no preenchimento dos requisitos que embasam respectivo pedido, conforme

disposição do artigo 3º, do Decreto 3.724/2001, porque a fiscalização indicou todos os itens como fundamentação da indispensabilidade para a RMF:

ENQUADRAMENTO (art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001)	
[X]	I - Subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;
[X]	II - Obtenção de empréstimos de pessoa jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;
[X]	III - Prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996;
[X]	IV - Omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;
[X]	V - Realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;
[X]	VI - Remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;
[X]	VII - Hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;
[X]	VIII Pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais: a) cancelada; b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;
[X]	IX - Pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;
[X]	X - Negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;
[X]	XI - Presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

Afirma que a jurisprudência do CARF, na 1ª Câmara Superior tem reconhecido a nulidade da obtenção da prova, de modo que há de se reconhecer a nulidade da requisição, nos termos do Acórdão nº 9101-006.565.

De fato, com razão a recorrente.

A regulamentação do artigo 6º, da Lei Complementar 105/2001, trazida pelo Decreto 3.724/2001 em seu artigo 3º, dispõe de rol restritivo de hipóteses que configurariam a indispensabilidade do exame dos documentos, que dependem de sua demonstração pela autoridade administrativa competente com vistas a requisição dos dados bancários diretamente às instituições financeiras por meio da RMF.

A Lei Complementar 105/2001 confere às autoridades fiscais o poder-dever de examinar os registros, livros e documentos de instituições financeiras, inclusive dados de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que atendidos dois requisitos: a) existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e b) imprescindibilidade do exame a juízo da autoridade administrativa competente.

As hipóteses listas no artigo 3º referem-se:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais: a) cancelada; b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei no 9.430, de 1996; IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato. (...)

Nota-se que as hipóteses não necessariamente carregam uma relação entre cada uma delas, de modo que, o fato da fiscalização ter marcado todas na requisição, se utilizando de todas as razões possíveis da norma mencionada para embasar a indispensabilidade da RMF não faz qualquer sentido lógico, muito menos técnico.

A exemplo disso, o inciso VI não possui qualquer tipo de relação técnica com acusação de interposição fraudulenta aduaneira neste processo administrativo, visto que se trata de *omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável*, hipótese que corresponde à tributação de IRPJ e CSLL.

Se não há como identificar quais as razões que embasam o pedido da fiscalização, porque é tecnicamente impossível que o caso concreto se enquadra em todas as onze hipóteses delineadas para indispensabilidade do RMF, não há como considerar a prova acostadas aos autos,

para fins de compor o conjunto probatório de formação da convicção quanto à configuração da interposição fraudulenta.

Dos precedentes contidos no CARF, extrai-se o seguinte trecho, do acórdão de relatoria da ex-conselheira Livia Germano:

Além disso, a norma é clara em estabelecer que a emissão da RMF deverá se basear em relatório circunstanciado elaborado pela autoridade fiscal, no qual se demonstre tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade, nos termos dos §§ 5º e 6º do artigo 4º do Decreto 3.724/2001. Isso significa que o requisito da indispensabilidade é formado por dois fatores: (i) o desatendimento à prévia intimação do contribuinte para apresentar informações, e (ii) o enquadramento da situação na hipótese de um dos incisos do artigo 3º do Decreto 3.724/2001. Quanto a este último, temos que a RMF em questão indicou como fundamento para sua emissão “a realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível” (art. 3º, V, do Decreto 3.724/2001), mas a autoridade fiscal não se preocupou em demonstrar tal situação, seja no relatório da RMF, seja posteriormente no TVF referente ao presente procedimento fiscal. Isso levou a que a turma recorrida concluísse pela ilegitimidade da RMF como meio de prova para fins da apuração da infração de omissão de receitas, eis que não foram declinados os fatos que levaram à conclusão pela aplicação da hipótese legal apontada para a emissão da RMF pela autoridade fiscal. É dizer, a turma recorrida entendeu que autoridade fiscal não provou o requisito da indispensabilidade para a emissão da RMF, ante a ausência de comprovação da hipótese alegada no respectivo relatório circunstanciado.

(...)

Em diferente composição, esta Turma já analisou os critérios para a interpretação dos requisitos para a emissão de RMF no acórdão 9101-005.756, de 3 de setembro de 20213 . Ali, o Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto observou que somente nas então 11 hipóteses descritas no artigo 3º do Decreto nº 3.724/2001 é que a autoridade fiscal poderia requisitar às instituições financeiras as informações do contribuinte sob procedimento fiscal, tratando-se de “norma que deve ser interpretada restritivamente, uma vez que se trata de informações protegidas pelo sigilo de dados e, em se tratando de pessoas físicas, que podem inclusive violar a intimidade do sujeito passivo, sendo que o sigilo bancário a que as instituições estão obrigadas, uma vez repassadas as informações ao Fisco, convola-se em sigilo fiscal”. O i. Conselheiro brilhantemente acrescenta, após citar trechos da ADI 2.859-DF -- por meio da qual o STF declarou

constitucional o acesso direto pelo Fisco à movimentação financeira do contribuinte --, a tônica da interpretação a ser dada a tais dispositivos legais: Portanto, ao contrário do que pode parecer, a interpretação restritiva ao disposto nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, e do Decreto nº 3.724/2001 protege o direito de o Fisco de permanecer com esse enorme poder de acesso aos dados bancários dos contribuintes, desde que cumpridas, rigorosamente, todas as exigências contidas no citado decreto. A autoridade fiscal flexibilizar essas rígidas normas para formalizar alguns lançamentos, poderia levar, inclusive, a um novo pronunciamento, e em sentido diverso, por parte do STF a respeito da melhor interpretação dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001. De se manter, portanto, a conclusão a que chegou o acórdão recorrido de que, sem dúvida, a regulamentação trazida pelo Decreto 3.724/2001 em seu artigo 3º apresenta um rol restritivo de situações que caracterizam a indispensabilidade do exames dos documentos, que dependem de sua demonstração pela autoridade administrativa competente. Deste modo, também por não terem sido declinados, no presente caso, os motivos ensejadores da hipótese legal apontada para a emissão da RMF pela autoridade fiscal, conclui-se que restaram descumpridos requisitos essenciais para a obtenção dos documentos diretamente às instituições financeiras, havendo que se reconhecer a sua ilegitimidade como meio de prova para fins da apuração da infração de omissão de receitas realizada nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/1996.

O requisito legal supramencionado é essencial, e se descumprido, forçoso é reconhecer a ilegitimidade como meio de prova.

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005 PAF. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO NA APRECIÇÃO DE ALEGAÇÃO SOBRE FATOS ESSENCIAIS AO DESLINDE DA CONTROVÉRSIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. CARACTERIZAÇÃO. HIPÓTESE DE ACOLHIMENTO DO MÉRITO PELO COLEGIADO AD QUEM. SUPERAÇÃO DA NULIDADE. POSSIBILIDADE. Se a alegação trazida em sede de impugnação, caso acolhida, poderia conduzir à nulidade na obtenção das provas relativas à movimentação financeira da contribuinte junto às instituições financeiras e a consequente nulidade do lançamento quanto às infrações apuradas em face dessas provas, a falta de sua apreciação pelo colegiado recorrido configura claro cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, cabendo o reconhecimento de nulidade parcial da decisão, com a devolução dos autos à DRJ para que seja proferida decisão complementar. Não obstante, caso seja possível ao colegiado ad quem acolher, no mérito, a alegação trazida na impugnação, que restou omissa no acórdão

recorrido, a nulidade parcial do acórdão recorrido pode ser superada. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2005 IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OBTENÇÃO DE EXTRATOS POR MEIO DE REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A regulamentação do art. 6º da LC. Nº 105/2001, trazida pelo Decreto nº 3.724/2001 em seu art. 3º apresenta um rol restritivo de situações que caracterizam a indispensabilidade do exames dos documentos, que dependem de sua demonstração pela autoridade administrativa competente com vistas a requisição dos dados bancários diretamente às instituições financeiras por meio da chamada RMF. Não tendo sido declinado na solicitação de RMF os motivos justificadores da hipótese legal apontada para a sua emissão, resta descumprido requisito essencial para a obtenção dos documentos diretamente às instituições financeiras, havendo que se reconhecer a sua ilegitimidade como meio de prova e a nulidade parcial do lançamento para cancelar a infração relativa a omissão de receitas apurada, por presunção legal, com base em depósitos bancários de origem não comprovada. IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DE LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO. Revela-se cabível o arbitramento do lucro se a contribuinte, apesar de reiteradamente intimada, deixa de apresentar os livros e documentos de sua escrituração à autoridade fiscal.

(Acórdão nº 1302-004.776, julgado em 15 de setembro de 2020, sob relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005 OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OBTENÇÃO DE EXTRATOS POR MEIO DE REQUISIÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - RMF. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. A Lei Complementar 105/2001 confere às autoridades fiscais o poder-dever de examinar os registros, livros e documentos de instituições financeiras, inclusive dados de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que atendidos dois requisitos: a) existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e b) imprescindibilidade do exame a juízo da autoridade administrativa competente. O requisito da indispensabilidade é formado por dois fatores: (i) o desatendimento à prévia intimação do contribuinte para apresentar informações, e (ii) o enquadramento da situação na hipótese de um dos incisos do artigo 3º do

Decreto 3.724/2001, o que implica tanto que a solicitação de RMF deve conter os motivos justificadores da hipótese legal apontada para a sua emissão quanto que os respectivos fatos devem estar devidamente comprovados pela autoridade fiscal. A interpretação restritiva ao disposto nos artigos 5º e 6º da LC 105/2001 e do Decreto 3.724/2001 protege o direito de o Fisco de permanecer com esse enorme poder de acesso aos dados bancários dos contribuintes, desde que cumpridas, rigorosamente, todas as exigências contidas no citado decreto.

(Acórdão nº 9101-006.565, julgado em 09 de maio de 2023, sob relatoria da Conselheira Livia De Carli Germani)

Portanto, acolho a preliminar de nulidade do RMF em relação às movimentações financeiras do Banco Bradesco, pelas razões expostas, de modo que tais documentos não devem ser considerados no conjunto probatório do presente processo administrativo.

Da preliminar de mérito – ocorrência da prescrição intercorrente

Foi suscitado pela recorrente NATURA a ocorrência da prescrição intercorrente, tendo em vista o lapso temporal além de três anos entre a decisão da DRJ, que foi proferida em 2016, aplicável então a Lei 9.873/1999.

Meu entendimento já é conhecido pela turma, e ratificado de forma recentíssima pelo Superior Tribunal de Justiça, em ambas as turmas, em consonância com as decisões que constam no decorrer do voto, de modo que, em distinguishing à Súmula CARF nº 11, aplicável a prescrição intercorrente, relativa à pretensão punitiva da Administração Pública.

Desde logo, é essencial trazer o conteúdo da respectiva súmula à lume, para que possamos entender, dentro de cada uma das figuras jurídicas que habitam seu conteúdo, a razão pela qual não se aplica ao caso concreto:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

O conteúdo da súmula refere-se à prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem

prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

Nota-se que a prescrição acima aludida refere-se ao lapso temporal de três anos, em **procedimento administrativo**, quanto à desídia da Administração Pública em sua **pretensão punitiva**, contados a partir do ato que depende de julgamento ou de despacho, e que podem/devem ser arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada.

Como costumeiramente feito em meus votos, tratarei em partes, inclusas as duas questões pontuadas expressamente acima, com a seguinte ordem:

- i) a diferença e ligação entre processo e procedimento;
- ii) a diferença entre crédito tributário e crédito não tributário, bem como entre direito tributário e aduaneiro;
- iii) a diferença entre prescrição e prescrição intercorrente;
- vi) a *ratio decidendi* dos acórdãos utilizados para formação da Súmula CARF nº 11 e o *distinguishing* na perspectiva da Teoria dos Precedentes;
- vii) Precedentes judiciais sobre a prescrição intercorrente da Lei 9.873/1999 com relação às multas aduaneiras;
- vii) e, finalmente, a conclusão compilada das exaustivas razões pelas quais entendo ser devido o afastamento da Súmula CARF nº 11 às multas aduaneiras, exatamente a multa aqui tratada.

Pois bem.

i) Processo x Procedimento

O primeiro ponto que nos interessa diz respeito ao cotejo entre os termos procedimento e processo, esse contido no teor da Súmula CARF supracitada, e aquele contido na norma relativa à prescrição intercorrente aplicada em âmbito administrativo.

Todo processo tem um procedimento.

Tal afirmativa é resultado da prevalência, no ordenamento jurídico brasileiro, da Teoria da Relação Jurídica, abordada por Oskar von Bülow, em 1868, na obra “*Teoria das Exceções e dos Pressupostos Processuais*”, escrita em 1868¹.

Ainda, James Godschmidt, mesmo que crítico à teoria de Bulow – aceita à época, contudo, superada pela decorrência natural do tempo e do desenvolvimento da dogmática jurídica, afirma

¹ O processo é uma relação jurídica que avança gradualmente e se desenvolve passo a passo. (...) Porém, nossa ciência processual deu demasiada transcendência a esse caráter evolutivo. Não se conformou em ver nele somente uma qualidade importante do processo, mas desatendeu precisamente outra não menos transcendente ao processo como uma relação de direito público, que se desenvolve de modo progressivo, entre o tribunal e as partes, destacou sempre unicamente, aquele aspecto da noção de processo que salta aos olhos da maioria: sua marcha ou adiantamento gradual, o procedimento:(...). BÜLOW, Oscar von. Teoria das Exceções e dos Pressupostos Processuais. Tradução e notas de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas, LZN. 2003.

que “o processo civil é um procedimento, um caminhar concebido, desde a Idade Média, para aplicação do Direito.”²

Nesse mesmo sentido, processo é o veículo/instrumento pelo qual o Estado-juiz, exerce a jurisdição, o autor o direito de ação e o réu o direito de defesa, enquanto que o procedimento é a faceta dinâmica do processo, é o modo pelo qual os diversos atos processuais se relacionam na série constitutiva do processo.³

Em que pese o reconhecimento de que não há identidade integral entre os dois termos – processo e procedimento, é necessário entender que existe uma relação de inclusão. Processo tem procedimento, de modo que, a matéria processual, ao menos no ordenamento jurídico brasileiro, abarca a matéria procedimental, mas nela não se esgota.

Para o presente caso, a elucidação de que todo processo tem procedimento, reside justamente na utilização de ambos os institutos, conforme ilustrado no início da discussão, em que a Súmula CARF nº 11, em seu conteúdo, se utiliza do PROCESSO administrativo fiscal, enquanto que o parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999, utiliza-se do PROCEDIMENTO administrativo.

Ora, se todo processo tem procedimento, em que um é gênero e outro espécie, não há que se falar em qualquer delimitação de natureza exclusiva e integralmente diferenciada de tais institutos.

Não adentrarei sequer nas inúmeras vezes em que há expressa menção do termo procedimento nas normas que cotidianamente lidamos – por exemplo, Título II, artigo 46 e seguintes, do próprio Regulamento deste Tribunal - RICARF, utilizado nos moldes conceituais acima.

Pois bem, superada a questão da ferramenta utilizada – processo/procedimento, e demonstrado que o argumento de segregação integral dos conceitos é inválido, para tratativa do direito material, há de se estabelecer a partir de agora, uma das principais questões para o deslinde dos próximos argumentos: **a prescrição intercorrente é instituto de direito material – artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil.**

Dessa premissa, conclui-se: o direito processual percorrido e arguido para sustentar a aplicação da Súmula CARF nº 11 aos processos que tratam de créditos de natureza não tributária, é equivocado, pois difere-se, quase que por óbvio, do direito material.

Ou seja, a despeito do esclarecimento quanto à espécie/gênero que foi tratada no presente tópico, quanto à acepção jurídica de processo e procedimento, na Lei 9.873/99 e na Súmula supracitada, será demonstrado, em seguida, o delineamento do respectivo direito

² GOLDSCHMIDT, 2003. P. 21. Vide uma crítica à teoria da situação jurídica de Goldschmidt em DINAMARCO, Execução Civil, p. 120-121: COUTURE. 2002. P. 110-113.

³ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. Procedimento. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Processo Civil. Cassio Scarpinella Bueno, Olavo de Oliveira Neto (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/199/edicao-1/procedimento>

material. Para tal delineamento, valho-me, especialmente, dos limites traçados entre créditos de natureza tributária e créditos de natureza não tributária, que são reflexos das meças entre direito aduaneiro e direito tributário.

ii) Crédito Tributário x Crédito não tributário

Esse tópico inaugura o segundo ponto a ser tratado, e o principal argumento quanto à (in)aplicabilidade da Súmula CARF nº 11: a prescrição intercorrente, como direito material, é excepcional aos créditos de natureza tributária, e deve, portanto, ser aplicada aos créditos de natureza não tributária, contidos no direito aduaneiro.

Para além das devidas peculiaridades de cada um dos casos, certo que é que as normas aduaneiras carregam, em si, créditos de natureza tributária e não tributária.

No primeiro momento, é válido distinguir o direito tributário do direito aduaneiro.

Essa é uma afirmação de fácil comprovação. Basta que se investiguem as finalidades de cada atividade. Enquanto a administração tributária busca arrecadar recursos para suprir as necessidades do Estado, a administração aduaneira busca proteger os bens tutelados por esse mesmo Estado, exercendo de forma efetiva um controle sobre o fluxo de comércio exterior, inclusive por meio da imposição de tributos.

Na própria Carta Magna, há contundente distinção dos dispositivos que tratam a esfera tributária – com início no artigo 145, que inaugura o Título VI, “Da tributação e do Orçamento, Capítulo I, Do Sistema Tributário Nacional, e vai até o artigo 162, da esfera aduaneira, como supracitada acima, pelo artigo 237⁴.

Além de outros institutos inseridos em diversas discussões de notória diferenciação entre o regime tributário e regime aduaneiro: aplicação do instituto da denúncia espontânea – que existe tanto no Regulamento Aduaneiro (Art. 102, Decreto-lei 37/1966), quanto no Código Tributário Nacional (artigo 138, CTN), responsabilidade de terceiros, interposição fraudulenta etc.

A despeito da evidente segregação, é essencial destacar que, enquanto o tributário trata unicamente de créditos tributários, o direito aduaneiro se encarrega, além desses, de créditos não tributários, classificados dessa forma em razão de sua natureza administrativa – como as sanções aplicadas em descumprimento às regras de controle de entrada e saída de mercadorias no país. Tais figuras muito se confundem em razão da utilização da mesma ferramenta procedimental/processual para percorrer o caminho de sua punibilidade e exigibilidade, contudo, são evidentemente diferenciadas.

Em que pese exaustivamente tratados na doutrina e na jurisprudência – inclusive do CARF, traço breves considerações sobre o conceito de créditos tributários e não tributários, com

⁴ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

objetivo de uma construção lógica do posicionamento inicialmente abordado. No ordenamento jurídico brasileiro, a análise deve iniciar-se mediante o disposto no artigo 39, da Lei 4.320/1964:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º – Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais

O parágrafo segundo, acima colacionado determina de forma bem delimitada que o crédito tributário necessariamente se dá pela relação obrigacional existente com essa natureza – tal como se verifica nas figuras que se enquadram no conceito de tributo (art. 3º, CTN), bem como pelo lançamento (art. 142, CTN), obrigações principais e acessórias (art. 113, CTN), ou ainda seus adicionais e multas oriundos de tal ligação. Por sua vez, os créditos não tributários – ainda que pareça óbvio dizer sobre o suposto lado oposto da relação tributária, são os demais créditos, que, por exclusão, não carregam qualquer peculiaridade ou característica intrínseca à relação tributária, como por exemplo, as multas aduaneiras.

Ainda, e apenas para melhor ilustrar a relevância de tal diferenciação, bem como a forma pela qual ela se opera nas decisões proferidas por este Tribunal Administrativo, temos claramente uma segregação das espécies de processos julgados em razão da alteração do voto de qualidade – conforme artigo 19-E, da Lei 10.522/2002, e consequente Portaria ME nº 260/2020, que regulamentou a proclamação do resultado nas hipóteses de empate na votação.

A norma determina, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, *que o resultado será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei 10.522, de 19 de julho de 2020, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.*

Posto tal contraste, é importante dizer também que o crédito – **tributário ou não**, em que pese utilizarem-se da mesma ferramenta processual/procedimental para o percurso de sua pretensão, não perdem, em sua essência, ou permutam sua natureza, por tal razão.

Diferencia-se, quase de forma cartesiana, as figuras contidas no processo administrativo, que são ou serão objetos do contencioso – o conteúdo relativo ao direito material, do processo em si, que é feito das regras de natureza evidentemente processual e que tratarão apenas das ferramentas utilizadas para o desenvolvimento e encerramento do litígio.

Inclusive, a aplicação do processo administrativo fiscal à condução de créditos não tributários é feita mediante remissões legais, determinadas por leis específicas, o que não implica, tão menos justifica, a confusão que vem sendo tecida sobre os institutos tratados.

E, nesse passo, em que direito tributário não é aduaneiro, e que os créditos não tributários são tratados por este, ainda que pela mesma ferramenta procedimental/processual, é que reside o meu entendimento sobre a aplicação da Súmula CARF nº 11, resguardado o peso dos demais argumentos que se complementam.

Explico:

Veja, a Lei 9.873/1999, em seu artigo 1º, §1º e em seu artigo 5º, afirma que:

ARTIGO 1º — PRESCREVE EM CINCO ANOS **A AÇÃO PUNITIVA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, DIRETA E INDIRETA, NO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA, OBJETIVANDO APURAR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO EM VIGOR**, CONTADOS DA DATA DA PRÁTICA DO ATO OU, NO CASO DE INFRAÇÃO PERMANENTE OU CONTINUADA, DO DIA EM QUE TIVER CESSADO. §1º. **INCIDE A PRESCRIÇÃO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARALISADO POR MAIS DE TRÊS ANOS, PENDENTE DE JULGAMENTO OU DESPACHO**, CUJOS AUTOS SERÃO ARQUIVADOS DE OFÍCIO OU MEDIANTE REQUERIMENTO DA PARTE INTERESSADA, SEM PREJUÍZO DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE FUNCIONAL DECORRENTE DA PARALISAÇÃO, SE FOR O CASO.

(...)

ARTIGO 5º — **O DISPOSTO NESTA LEI NÃO SE APLICA ÀS INFRAÇÕES DE NATUREZA FUNCIONAL E AOS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.**

As normas acima colacionadas nos dizem que: há prescrição intercorrente em procedimento administrativo – quanto à pretensão punitiva do Estado, se decorridos três anos sem qualquer movimento relevante, contados de ato dependente de despacho/julgamento, **mas tal instituto não se aplica em casos de natureza tributária.**

Ora, a exceção – contida no artigo 5º, da Lei 9.873/99, é expressa ao se referir aos créditos tributários, enquanto que, os créditos não tributários não são tratados nessa reserva, o que, consequentemente, leva-os à regra geral: aplicação da prescrição intercorrente.

Nesse sentido, o tratamento dispendido pelo conteúdo da Súmula CARF nº 11- que afirma não se aplicar a prescrição intercorrente para o processo administrativo fiscal, deve seguir a mesma diferenciação: aplica-se a prescrição intercorrente para os créditos de natureza não tributária, ao mesmo passo que o artigo 5º expressamente veda tal observação para os créditos de natureza tributária.

Até aqui, já superado, portanto: a diferenciação – mas interligação de gênero e espécie, entre processo e procedimento; delineado e pontuado que a prescrição intercorrente é instituto de direito material e não processual; e que, quanto a esse ponto, a norma faz expressa exceção à sua aplicação aos créditos de natureza tributária, e, consequentemente, é aplicável aos créditos de natureza não tributária.

Em que pese essenciais – e penso que, protagonistas do meu entendimento, outros pontos, tratados em seguida, merecem atenção: a razão pela qual não há que se confundir prescrição com prescrição intercorrente – como levantei, inclusive, em voto proferido em sessão de julgamento sobre o tema⁵, tão menos a suspensão da exigibilidade do crédito tributário à impossibilidade de afastar a Súmula; as razões utilizadas nos acórdãos que embasaram a Súmula CARF nº11, ainda, e apenas para rememorar a condução técnica que lhe é devida, tratarei rapidamente de como se dá a aplicação das Súmulas na esfera administrativa, especialmente neste Tribunal, e como lidar com as figuras da Teoria dos Precedentes (*overruling*, *distinguishing*, *ratio decidendi*, etc) – tão bem postas pelo novo Código de Processo Civil – e frequentemente utilizadas pelos Conselheiros. E, por fim, serão demonstrados os precedentes judiciais sobre o tema.

iii) Prescrição x prescrição intercorrente e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Como dito no tópico anterior, minha afirmação proferida em sessão de julgamento segue a mesma, e presta-se ao início desse terceiro ponto: **prescrição não é prescrição intercorrente**⁶.

Como bem esclarecido pelo ex-conselheiro Carlos Daniel, em artigo publicado sobre o tema⁷:

Há que se distinguir com clareza o que é a prescrição do que é a prescrição intercorrente. A existência de processo administrativo não é impeditiva à

⁵ Sessão de julgamento ocorrida no dia 25 de março de 2021, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento – CARF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DYKuUOE2R3I>.

⁶ Sessão de julgamento ocorrida no dia 25 de março de 2021, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento – CARF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DYKuUOE2R3I>.

⁷ Súmula 11 do Carf: entre o argumento de autoridade e a autoridade do argumento. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/direto-carf.pdf>

ocorrência da prescrição intercorrente, pelo contrário é condição necessária para tanto! Em outras palavras, prescrição intercorrente pressupõe a existência de um processo, como a lição de Arruda Alvim esclarece: “A prescrição intercorrente é aquela relacionada com o desaparecimento da proteção ativa, no curso do processo, ao possível direito material postulado, expressado na pretensão deduzida: quer dizer, é aquela que se verifica pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo por segmento temporal superior àquele em que ocorre a prescrição em dada hipótese”. Nesse sentido, não há dúvida de que se trata de institutos absolutamente distintos, com condições particulares de verificação em concreto, e definições próprias consolidadas na doutrina e na jurisprudência.

(...)

O argumento em questão é absolutamente válido para o âmbito dos créditos tributários, onde efetivamente inexistente regra que preveja a prescrição intercorrente durante os processos administrativos, mas perde completamente o sentido para análise de créditos não tributários, sancionatórios, que possuem regime próprio, regulado pela Lei nº 9.873/99, e com a previsão específica de prescrição intercorrente.

O equívoco se instaura no momento em que o artigo 174, do Código Tributário Nacional, é aplicado aos casos de forma totalmente equivocada, considerando que os institutos protegidos, e em discussão, são completamente diferentes.

Enquanto a prescrição intercorrente necessariamente demanda a existência de um procedimento/processo administrativo em curso, contudo sem qualquer movimentação considerada como válida (meros despachos não são relevantes para tanto), a prescrição tem seu início marcado pelo fim do respectivo processo e consequente constituição definitiva do crédito tributário.

Para além disso, **a prescrição atinge a pretensão executória da Administração Pública, enquanto a prescrição intercorrente atinge a pretensão punitiva.**

Não só, como já posto, inexistente em âmbito administrativo uma regra que determine o lapso temporal de desídia da Administração para os créditos tributários, constante tão somente no artigo 40, da Lei de Execuções Fiscais. E, ainda, destaco que é de suma importância que o termo e o instituto da “prescrição” sejam devidamente analisados, apontando-se a distinção, sob a perspectiva de disposição não só no Código Tributário Nacional, mas também na própria lei 9.873/1999.

Em suma: há que se tomar cuidado com a confusão conceitual e o resguardo das evidentes diferenças técnicas – origem normativa, institutos protegidos pela figura jurídica em questão (como por exemplo, pretensão punitiva e pretensão executória), a observância da correta aplicação dos prazos, considerando i) a figura da prescrição prevista no artigo 174, do Código

Tributário Nacional, ii) a figura da prescrição prevista no artigo 1º, da Lei 9.873/1999, e iii) a figura da prescrição intercorrente prevista no parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999.

E, feitas tais considerações, para relevância da aplicação (ou não) das diferentes prescrições acima descritas e dos respectivos prazos, indago: e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

A suspensão da exigibilidade em nada interfere na ocorrência da prescrição intercorrente prevista na Lei 9.873/1999, considerando que a existência e a forma pela qual se desenvolve o processo administrativo são condições necessárias à sua configuração.

Isso porque, conforme pontuado no presente tópico, é necessário conceituar corretamente os institutos da prescrição e da prescrição intercorrente, ambos presentes na Lei 9.873/1999.

Veja, **a prescrição intercorrente ocorre justamente porque o crédito não é exigível** – e essa inexigibilidade está relacionada à pretensão executória, e não à pretensão punitiva, eis, portanto, a razão pela qual as prescrições determinadas pela lei supracitada são diferenciadas, tanto quanto ao prazo, quanto ao momento de sua aplicação

Ademais, não há regra específica sobre a suspensão da exigibilidade de créditos não tributários, contrário do que determina o artigo 151, do Código Tributário Nacional, que carrega expressa menção à créditos tributários.

Como já entendeu o Superior Tribunal de Justiça⁸, respectivo instituto se aplica de forma análoga, bem como, já mencionado nos tópicos anteriores, o caminho processual a ser percorrido pela multa administrativa será aquele disposto no Decreto 70.235/1972, por remissão, assim como outros institutos também são tratados por tal rito⁹.

Portanto, o argumento relacionado à suspensão da exigibilidade durante o processo administrativo fiscal atinge somente a pretensão executória, bem como, apenas complementa a razão pela qual as prescrições contidas na Lei 9.873/1999 são de naturezas distintas, e que a intercorrente demanda, de forma condicional, o curso de tal processo.

⁸ Resp 1.381.254: (...) 16. Sendo assim, vislumbra-se claro não subsistir previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário no arcabouço jurídico brasileiro. 17. É importante registrar, diante dessa constatação, que a norma jurídica não pode regular todas as situações possíveis e imagináveis da convivência humana. Nesses casos, há ocorrência de lacuna normativa e, não havendo lei prévia tratando do tema, a situação se resolve mediante as técnicas de integração normativa de correção do sistema previstas no art. 4o. da LINDB, quais sejam: a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito; assim, colmatando o sistema jurídico e tornando-o prático e abstratamente pleno (sem lacunas). (...)25. Cabe mencionar, por fim, que o crédito não tributário, diversamente do crédito tributário, o qual não pode ser alterado por Lei Ordinária em razão de ser matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, alínea b da CF/1988), permite, nos termos aqui delineados, a suspensão da sua exigibilidade mediante utilização de diplomas legais de envergaduras distintas por meio da técnica integrativa da analogia.

⁹ Exemplo disso são as disposições do art. 3º, II da Lei nº 6.562/78; art. 23, §3º do DL nº 1.455/76; art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96; art. 7º, §5º, da lei nº 9.019/1995; art. 32, §7º, da Lei nº 9.430/96; art. 8º, §6º, da lei nº 9.317/95; art. 39 da LC nº 123/2003).

iv) A ratio decidendi nos acórdãos utilizados para criação da Súmula CARF nº 11, o distinguishing e a Teoria dos Precedentes

As decisões judiciais ou administrativas, quando abordam um precedente um ou enunciado de súmula, devem adentrar os fundamentos determinantes de sua existência e o nexo causal com o caso que está sendo julgado.

É isso que determina o artigo 489, parágrafo 1º, inciso V, do Código de Processo Civil¹⁰.

Nesse sentido, a primeira análise a ser feita, diz respeito às razões utilizadas nos acórdãos que embasam a criação da Súmula CARF nº 11 – com efeito do conteúdo postulado nos votos dos conselheiros à época dos julgamentos, e não apenas nas ementas das decisões, para que, em um segundo momento, seja analisado se tais razões se enquadram no caso que está sendo julgado (como no presente, às multas administrativas).

Antes, importante destacar que: **todos os acórdãos foram proferidos em casos de créditos tributários.**

a) Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002:

O relator claramente confunde os institutos de prescrição quando afirma que:

É a chamada prescrição intercorrente, e tem seu fundamento na excessiva demora no julgamento dos recursos administrativos pela repartição fazendária. Pleiteia, assim, a Recorrente, diante da inércia do credor do tributo de solucionar a demanda do contribuinte, a perda do direito de realizar a cobrança depois de transcorridos mais de 5 anos do lançamento.

Invoca, para sustentar seu entendimento decisão proferida no Supremo Tribunal Federal, em Embargos no Recurso Extraordinário 94.462/SP, que possui a seguinte ementa:

"Ementa: PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a sua lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para a decadência, e ainda não se iniciou o prazo para a prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF. Embargos de divergência conhecidos recebidos."

¹⁰ Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

Após, o relator limita-se a citar os outros acórdãos que entendem pela aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Na mesma linha de argumentação, pela aplicação do artigo 174, do CTN, seguem os Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003, Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003, Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 e Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005, Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996.

b) Acórdão nº 107-07733 (IRPJ), de 11/08/2004:

Foi a única decisão que se utilizou da excepcionalidade do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, para afastar a prescrição intercorrente (a meu ver, inclusive, corretamente, tendo em vista a natureza tributária do crédito):

A alegação preliminar de prescrição é descabida, não só porque não se tem admitido a chamada prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo (do que, particularmente e em algumas situações, discordo), como, também, porque a lei utilizada pela Recorrente — Lei n.º 9873/99 - como supedâneo para a sua pretensão é taxativa ao dizer que suas disposições não se aplicam à matéria tributária: "Art. 5º. O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária".

c) Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 (Imposto único sobre Minerais – IUM)

Limita-se a decisão à seguinte razão de decidir, quanto à prescrição intercorrente:

No que diz respeito à preliminar da ocorrência da prescrição intercorrente, perfilando a reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos, entendo-a inadmissível, especialmente em face da não-comprovação da omissão da autoridade administrativa, invocando dita jurisprudência, entre outras decisões, a do Acórdão nº 202-03.600.

d) Acórdão nº 203-04404, de 11/10/1997 (Finsocial)

O relator do caso invoca a Súmula 153, do TRF¹¹:

Deflui, da leitura dos autos, que decorreram mais de 05 (cinco) anos entre a única manifestação da Contribuinte a Impugnação (fls. 31 a 38) e a decisão recorrida. Inclusive, o processo não sofreu nenhuma movimentação entre 27.02.1992 e 04.02.1997, consoante deflui das fls. 42 a 43.

Todavia, segundo a inteligência da súmula nº 153, do extinto Tribunal de Recursos — TRF, não se inicia fluência de prazo prescricional, entre a data da lavratura de Auto de Infração e o trânsito em julgado administrativo, em face do crédito tributário encontrar-se suspenso.

¹¹ Súmula 153 – Extinto TRF: Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

e) Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 (ITR)

O relator suscita que não existe prescrição intercorrente no processo administrativo federal considerando a legislação que rege a matéria:

De outra banda, já assentado nesta Câmara que não existe prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal federal à míngua de legislação que regre a matéria nos termos do que existe hoje no direito penal. E o próprio lançamento ora guerreado, é um bom exemplo de que tal instituto seria penoso à Fazenda, uma vez que, como na hipótese versada nos autos, houve, via Lei nº 8.022/90, uma transferência de competência do ITR, passando sua administração, cobrança e lançamento do INCRA para a Receita Federal. Face a tal, até que a máquina burocrática desses órgãos pudesse implementar a citada legislação, houve demanda de tempo, tempo este que não poderia fulminar o direito subjetivo dos entes públicos de cobrar os tributos que lhe são devidos, mormente quando já devidamente constituídos como no presente caso. Assim, afasto a alegação de prescrição intercorrente.

Vê-se, das razões acima expostas, que nenhum processo administrativo fiscal, utilizado como base, tratava de crédito não tributário, tão menos, exauriu o tema constante à Lei 9.873/1999, muitas vezes confundindo a prescrição intercorrente com a prescrição disposta no artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Se as razões pelas quais a Súmula CARF nº 11 se apoia para inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal restringem-se a casos de créditos tributários, não há que se falar em nexo de tal enunciado com casos que tratam de créditos não tributários – tal como as multas administrativas/regulamentares, aplicáveis em sede do direito aduaneiro.

Ademais, **súmula não é lei.**

Como afirma o autor Marcelo Souza, a origem da súmula no Brasil remonta à década de 1960, tendo em vista o acúmulo de processos pendentes de julgamento sobre questões idênticas. A edição da súmula, e seus enunciados, é resultante de um processo específico de elaboração, previsto regimentalmente, que passa pelas escolhas dos temas, discussão técnico-jurídica, aprovação, e, ao final, publicação para conhecimento de todos e vigência.¹²

Nota-se que o *iter* percorrido para criação de uma súmula é regimental, e tem como objetivo a celeridade de decisões sobre temas recorrentes e idênticos, além da uniformização da jurisprudência, e é diferente do *iter* percorrido para a criação de uma lei – que deve, necessariamente, obedecer às regras constitucionais e infraconstitucionais do processo legislativo.

¹² SOUZA, Marcelo Alves Dias de. Do precedente judicial à súmula vinculante. Curitiba: Juruá, 2006, p. 253.

É presunçoso afirmar que o conteúdo de qualquer Súmula esgota os casos concretos – e as características de cada um, resguardadas suas peculiaridades, com a redação resumida daquilo que costumeiramente é decidido pelos tribunais, seja em sede administrativa, seja em sede judicial.

E a análise dos fundamentos determinantes de uma Súmula é essencial ao deslinde de sua (in)aplicabilidade ao caso que está sob julgamento pelo conselheiro ou pelo juiz, especialmente porque não exaure os fatos e os traços contidos no litígio, sendo passível, portanto, de interpretação.

Ainda, e enfim, aplicar cegamente o enunciado sem o aprofundamento de suas razões – seja quanto às razões de formação de um precedente, ou quanto à norma que é a base do entendimento técnico, com o devido cotejo àquilo que está sendo julgado, beira o comodismo da função judicante.

Nesse ensejo, finalmente, adentro nas afirmações finais, sobre a possibilidade de afastar a supracitada Súmula, em razão da utilização da ferramenta denominada *distinguishing*, oriunda da Teoria dos Precedentes.

Em que pese o desenvolvimento da Teoria dos Precedentes tenha sido feito de forma maciça nos países que adotam o sistema da **common law**, calcado na doutrina do *stare decisis*, que compreende o precedente judicial como sendo um instituto vinculante, não só para o órgão judicial que decide, mas para todos os que lhe forem inferiores, entende-se no direito processual contemporâneo, que o ordenamento jurídico brasileiro é miscigenado, e não mais segue a integralmente a tradição romanística.

Quando partimos dessa premissa, a mudança disposta no novo CPC apresenta a positivação de vários aspectos relativos aos precedentes, consagrando-os na dogmática jurídica nacional.

E um dos princípios tutelados pelos institutos abarcados pela Teoria é a segurança jurídica, considerando tanto o respeito aos precedentes – que diferentemente da jurisprudência, é substantivo singular, quanto à uniformização da jurisprudência, evitando o inconcebível fenômeno da propagação de teses jurídicas diferentes para situações análogas.

A primeira figura, essencial ao deslinde de qualquer litígio administrativo ou judicial, é a *ratio decidendi* (ou *holding* para os norte-americanos), que se consubstancia nos fundamentos jurídicos da decisão, e se dispõe como a tese jurídica acolhida pelo juiz ao proferir o *decisum*.

Importante destacar que a *ratio decidendi*, sempre deságua e se refere à interpretação – ou raciocínio lógico construído, dado à legislação aplicável ao caso – como o presente, em que tratei do Código Tributário Nacional, a Lei 9.873/1999, o Código de Processo Civil, etc.

A segunda figura, que utilizo aqui para afastar a Súmula, é o *distinguishing*, que, segundo José Rogério Cruz e Tucci, é um método de confronto pelo qual o juiz verifica se o caso em julgamento pode ser ou não análogo ao paradigma, e é disposto nos artigos 489, parágrafo 1º,

incisos V e VI, 926, parágrafo 2º, e 927, do Código de Processo Civil, bem como é posto no Manual dos Conselheiros¹³.

Nesse contexto, pode o juiz deixar de aplicar o enunciado sumular sem embargo de estar desrespeitando-o, caso contrário, o sistema de precedentes engessaria o contencioso administrativo e judicial, e não haveria necessidade da existência de conselheiros/julgadores.

Inclusive, tal ferramenta tem sido utilizada há muito tempo neste Tribunal Administrativo. Exemplifico: o *distinguishing* foi realizado quanto à Súmula CARF nº 01, nos casos de processos judiciais extintos sem resolução de mérito (acórdão 9303-01.542), ou nos casos de mandado de segurança coletivo (acórdão 3402-004.614); à súmula CARF nº 20 nos casos de produtos imunes (acórdãos 3402-003.012 e 3402-004.689); à súmula CARF nº 29 em caso de co-titular não residente (acórdão 2802-003.123); à Súmula CARF nº 66, nos casos de administração pública indireta (acórdão 9202-006.580); e quanto à Súmula CARF nº 105, nos casos de infrações posteriores à Lei 11.488/2007 (acórdão 9101-005.080).

No presente caso, valho-me da prerrogativa de utilização do *distinguishing*, para afastar a Súmula CARF nº 11 - em que pese aplicável aos casos de natureza tributária, considerando que, a prescrição intercorrente se aplica à multa regulamentar, disposta no artigo 107, do Regulamento Aduaneiro – conforme auto de infração discutido, por configurar-se como crédito não tributário.

Há uma terceira figura denominada *overruling*, que é a **superação** do enunciado sumular criado com base nos precedentes decisórios dos casos concretos, é a revisão de um entendimento já consolidado, e que não é aplicado na presente questão.

Inclusive, não há sequer uma linha tênue que permeia a diferenciação das figuras *distinguishing* e *overruling*, delimitadas de forma pontual: vê-se que, a Súmula CARF nº 11 – que carrega a exceção do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, pelo meu entendimento, continua sendo aplicada, neste Tribunal, aos processos que tratam de créditos tributários.

Não se trata, portanto, de uma superação do enunciado – isso se dá mediante o procedimento de revisão de Súmulas – que é determinado pelo próprio CARF com os passos procedimentais que lhe são impostos, mas sim, da distinção da aplicação de seu conteúdo sobre um determinado caso, que, embora trate da mesma matéria, implica em características específicas que norteiam respectivo afastamento do enunciado.

Ainda, e caminhando ao final, adentro no último ponto que diz respeito às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores - no mesmo sentido do entendimento aqui esposado – pela aplicação da prescrição intercorrente aos casos de natureza não tributária:

O tema, em 2024, foi pacificado pelas duas turmas do Superior Tribunal de Justiça, que entenderam pela aplicabilidade da prescrição intercorrente exaustivamente aqui tratada às multas

¹³ Quando a matéria tangenciar súmula do CARF e o julgador não a aplicar por entender que os fatos ou direito não se subsumem a ela, é preciso deixar expresso no voto tal entendimento – pág. 51.

aduanейras, por não possuírem natureza tributário, excluindo-se a exceção contida no artigo 5º, da Lei 9.873/1999.

Além disso, em 05 de novembro de 2024, o STJ afetou ao rito dos recursos repetitivos os Recursos Especiais (REsp) 2147578/SP e 2147583, com objetivo de solucionar tal controvérsia de forma definitiva, considerando o contraste existente entre o posicionamento agora consolidado por ambas as turmas do tribunal superior e as decisões existentes neste Tribunal Administrativo.

Para melhor elucidar as decisões proferidas, em publicada em 15 de maio de 2023, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento posto no presente voto, através do REsp n. 1.999.532/RJ, entendendo pela aplicação da prescrição intercorrente, da Lei 9.873/1999, nas multas aduanейras.

O caso tratava de multa aplicada no caso de registro intempestivo no Siscomex-Exportação, capitulada no artigo 107, inciso IV, alínea e, do Decreto-lei 37/1966, e o acórdão dispõe das seguintes afirmativas:

Impende ressaltar, também à luz da jurisprudência desta Corte, que a análise da natureza jurídica dos deveres cominados aos sujeitos atuantes no comércio exterior ressoa na disciplina da prescrição intercorrente durante o trâmite do processo administrativo de apuração de infrações.

(...)

De outra parte, a jurisprudência deste Tribunal admite a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, que estabelece os prazos para o exercício da ação punitiva da Administração Pública Federal fundada no poder de polícia, à luz do qual incide a prescrição intercorrente quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento sancionador:

Portanto, o exame da natureza jurídica das sanções impostas aos exportadores ou transportadores no contexto do despacho aduanейro é essencial para aferir a subsunção das regras de prescrição intercorrente estampadas na Lei n. 9.873/1999.

(...)

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Recorrente, **as multas em questão possuem caráter estritamente administrativo, porquanto decorrentes de violação de regra sem pertinência direta com a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação, tributo cuja regular quitação é aferida em momento anterior à conclusão do desembaraço aduanейro.** Isso porque, à luz do disposto nos arts. 4º do Decreto-Lei n. 1.578/1977, e 1º e 4º da Portaria MF n. 674/1994, o recolhimento do Imposto de Exportação é condição indispensável ao embarque de mercadorias ao exterior, sendo o seu adimplemento apurado na

fase de conferência aduaneira destinada a verificar a regularidade do cumprimento dos diversos deveres a cargo dos exportadores, dentre eles o cumprimento das obrigações fiscais, como dispõe o art. 589 do Decreto n. 6.759/2009.

(...)

Dessarte, como o dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, impõe-se o desprovemento do Recurso Especial, porquanto, tendo o tribunal de origem reconhecido a paralisação dos Processos Administrativos ns. 10715.725860/2013-80, 10715.725861/2013-24 e 10715.725862/2013-79 por prazo superior a 03 (três) anos, incide a prescrição intercorrente estampada no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, consoante a destacada orientação jurisprudencial de ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte (fls. 375e).

A ementa do caso em comento aduz:

PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AOS ART. 489, § 1º, IV, E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 284/STF. arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966e 37 da instrução Normativa SRF n. 28/1994. NATUREZA JURÍDICA DO DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES SOBRE MERCADORIAS EMBARCADAS AO EXTERIOR POR EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. OBRIGAÇÃO QUE NÃO DETÉM ÍNDOLE TRIBUTÁRIA. EXEGESE DO ART. 113, § 2º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE APURAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NO ART. 107, IV, E, DO DECRETO-LEI N. 37/1996. INTELIGÊNCIA DO ART. 1º, § 1º, DA LEI N. 9.873/1999. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - Revela-se deficiente a fundamentação quando a arguição de ofensa aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC/2015 é genérica, sem demonstração efetiva da suscitada contrariedade, aplicando-se, por analogia, o entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

III - Não obstante o cumprimento de exigências pelos exportadores e transportadores durante o despacho aduaneiro tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior - detendo, portanto, caráter eminentemente administrativo -, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadriñar sua natureza jurídica.

IV - Deflui do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.

V - O dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOLEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, porquanto, a par de posterior ao desembarço aduaneiro, a confirmação do recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque, razão pela qual a penalidade prevista no art. 107, IV, e, do Decreto-Lei n. 37/1966, decorrente de seu descumprimento, não guarda relação imediata com a fiscalização ou a arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.

VI - As Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte firmaram orientação segundo a qual incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento punitivo. Precedentes.

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido. (REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.)

No mesmo sentido, o REsp n 1942072/RS, publicado o acórdão em 22 de outubro de 2024, também entendeu pela aplicação da prescrição intercorrente à multa aduaneira discutida no caso, em expressa afirmativa de que não se trata de multa de natureza tributária, o que atrai a norma prevista que regulamenta os prazos para a pretensão punitiva da Administração Pública, conforme ementa abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADUANEIRO. MULTA POR IMPORTAÇÃO IRREGULAR DE CIGARROS. NATUREZA ADMINISTRATIVA DA MULTA APLICADA. RITO DO DECRETO N. 70.235/1972. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI

9.873/1999. APLICABILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DOS ARTS. 33 DO DECRETO N. 70.235/1972 E 129 DO DECRETO-LEI N. 37/1966. RESTABELECIDA A SENTENÇA E OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Reconhecida, pelo Colegiado, a natureza administrativa da multa aplicada na hipótese.

2. As penalidades aplicadas no âmbito do processo administrativo fiscal, como é o caso das penalidades aduaneiras, podem ostentar natureza jurídica tributária ou não tributária, de modo que a definição da legislação aplicável em relação à prescrição será determinada pela natureza do crédito perseguido.

3. A legislação específica da prescrição intercorrente discutida nos presentes autos, ou seja, a Lei n. 9.873/1999, dispõe em seu art. 1º, § 1º, que "incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho". O art. 5º da lei excepciona sua aplicação em relação às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária. Caso o crédito objeto do processo administrativo fiscal pendente de julgamento ou despacho não possua natureza tributária (ou funcional), ocorrerá a prescrição intercorrente se ficar paralisado por mais de três anos, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei n. 9.873/1999.

4. Não há interrupção do prazo prescricional intercorrente previsto no § 1º do art. 1º da Lei n. 9.873/1999, a não ser nas hipóteses ali previstas, quais sejam, a prolação de julgamento ou de despacho. Em se tratando de prescrição intercorrente no âmbito de prazo para a constituição do crédito não tributário, não há falar em incidência das normas relativas à suspensão da prescrição para a cobrança do crédito (arts. 33 do Decreto n. 70.235/1972 e 129 do Decreto-Lei n. 37/1966), visto que a fase de cobrança sequer foi inaugurada na pendência da constituição definitiva do crédito não tributário, que só ocorre após o término regular do processo administrativo, nos termos do art. 1º-A da Lei n. 9.873/1999.

5. Restabelecida a sentença de primeiro grau que reconheceu a ocorrência da prescrição intercorrente, certo de que a própria exequente reconhece que "de fato protocolada a impugnação em 19/06/2008, a mesma só foi encaminhada para julgamento à DRJ/Ribeirão Preto/SP, em 26/04/2013" (evento 58), e que não houve qualquer ato instrutório para apuração dos fatos ou qualquer outra causa apta a interromper a prescrição intercorrente, tendo o processo administrativo fiscal ficado paralisado por mais de 3 (três) anos.

6. Na hipótese em análise, a prescrição intercorrente ocorreu no âmbito do processo administrativo de apuração da penalidade que ficou paralisado por mais de três anos (§ 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999), de modo que a extinção da pretensão punitiva ocorreu já na seara administrativa, antes do ajuizamento da execução fiscal, razão pela qual, sem necessidade de

revolvimento de matéria fático-probatória (o que afasta o óbice da Súmula n. 7 desta Corte), é possível atribuir à exequente a causa do ajuizamento da execução de crédito não tributário já fulminado pela prescrição intercorrente, devendo ser restabelecidos, em favor do executado, os honorários advocatícios fixados pela sentença nos percentuais mínimos do art. 85, § 3º, do CPC (sentença exarada na égide do CPC/2015), sobre o valor atualizado da execução, que representava, à data do ajuizamento, o valor de R\$ 339.478,11 (trezentos e trinta e nove mil quatrocentos e setenta e oito reais e onze centavos).

7. Recurso especial provido para reconhecer a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal relativo à penalidade aduaneira administrativa, não tributária.

(REsp n. 1.942.072/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2024, DJe de 22/10/2024.)

Também recente precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicado em fevereiro de 2023, afirma contundentemente que a natureza da multa aduaneira é administrativa, com base no julgamento do Recurso Repetitivo – AgInt no REsp 1608710/PR, e, portanto, deve ser aplicada a prescrição intercorrente disposta na Lei 9.873/1999:

“ (...) Conquanto o paradigma não se refira, especificamente, à matéria aduaneira, certo é que o entendimento nele consolidado não se restringe aos procedimentos de apuração de infrações ambientais (AgInt no REsp 1608710/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 28/08/2017), **o que leva à conclusão de que a prescrição aplicável à penalidade administrativa de natureza não-tributária, regra geral, segue o disposto na Lei nº 9.873/1999.**

Nesse ponto, segundo afirmado na decisão embargada, a multa em questão não ostenta natureza tributária. Trata-se de multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A norma sancionadora aplicada possui natureza administrativa, visto que tem como pressuposto o descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco; ou seja, está-se diante de obrigação não-tributária referente ao controle das atividades de comércio exterior, a qual não se confunde com a obrigação tributária vinculada à arrecadação de tributos.”

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. O acórdão recorrido deixou de observar precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, analisado sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973, que tem o condão de modificar o resultado do julgado, sendo o caso, portanto, de suprir a omissão apontada e imprimir efeitos infringentes ao recurso aclaratório.
2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do c, sob a sistemática dos recursos repetitivos, ao analisar a aplicabilidade dos institutos da Lei nº 9.873/1999, firmou, dentre outras, a seguinte tese jurídica: “É de três anos a “prescrição intercorrente” no procedimento administrativo, que não poderá ficar parado na espera de julgamento ou despacho por prazo superior, devendo os autos, nesse caso, serem arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada”.
3. Conquanto o paradigma não se refira, especificamente, à matéria aduaneira, certo é que o entendimento nele consolidado não se restringe aos procedimentos de apuração de infrações ambientais (AgInt no REsp 1608710/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 28/08/2017), o que leva à conclusão de que a prescrição aplicável à penalidade administrativa de natureza não-tributária, regra geral, segue o disposto na Lei nº 9.873/1999.
4. Segundo afirmado na decisão embargada, a multa em questão não ostenta natureza tributária. Trata-se de multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A norma sancionadora aplicada possui natureza administrativa, visto que tem como pressuposto o descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco; ou seja, está-se diante de obrigação não-tributária referente ao controle das atividades de comércio exterior, a qual não se confunde com a obrigação tributária vinculada à arrecadação de tributos.
5. Em se tratando de penalidade administrativa de natureza não-tributária, apurada no exercício do poder de polícia da Administração Aduaneira, possível a aplicação da Lei nº 9.873/1999, no que se refere ao instituto da prescrição, não cabendo cogitar dos prazos prescricionais e decadenciais previstos no Código Tributário Nacional, posto não se tratar de processo de constituição de crédito tributário. Precedentes.
6. Nos termos do artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, a prescrição intercorrente ocorre quando o procedimento administrativo permanece paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, sendo que a contagem do referido prazo é interrompida com a incidência de quaisquer das causas previstas no artigo 2º.
7. Somente a prática de ato inequívoco que importe a apuração do fato tem o condão de interromper a prescrição intercorrente trienal, não bastando, para

tanto, a movimentação processual constituída de meros despachos de encaminhamentos.

8. Da leitura do processo administrativo nº 12466.002864/2007-52, vê-se que houve interposição de recursos voluntários em 21/10/2009 e 27/10/2009, apresentação de contrarrazões em 19/03/2010 e julgamento pelo CARF em 16/09/2014, tendo havido, nesse ínterim, apenas despacho de encaminhamento e juntada de substabelecimento, que não tiveram o condão de interromper a contagem do prazo prescricional.

9. Identificada a paralisação do processo administrativo por prazo superior a três anos, resta configurada a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999; por conseguinte, deve ser declarada a inexigibilidade da multa administrativa e a extinção da execução fiscal.

10. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para dar provimento ao agravo de instrumento, com a fixação de honorários advocatícios na forma do artigo 85, § 3º, do CPC.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5019449-96.2021.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS, julgado em 03/02/2023, DJEN DATA: 09/02/2023)

AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. AGENTE DE CARGA. OBRIGAÇÃO DE PRESTAR INFORMAÇÕES ACERCA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INCLUSÃO DE DADOS NO SISCOMEX EM PRAZO SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 728, IV, "E", DO DECRETO Nº 6.759/09 E NO ARTIGO 107, IV, "E", DO DECRETO-LEI Nº 37/66. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DE PARTE DO DÉBITO MANTIDA. RECURSOS NÃO PROVIDOS.

1. A parte autora afirma que as infrações foram cometidas no período de 02.03.2004 a 27.03.2004, sendo o auto de infração lavrado em 27.01.2009, pelo que não se verifica a decadência do direito da Administração de impor a penalidade em questão. Isso porque os prazos de decadência e prescrição da multa aplicada com fulcro no art. 107, IV, "e", do Decreto nº 37/96 – hipótese dos autos – estão disciplinados nos arts. 138, 139 e 140 do referido diploma legal.

2. Nos termos do o art. 31, caput, do Decreto nº 6.759/09, "o transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado".

3. Na singularidade, consta dos autos que a autora, por diversas vezes, registrou os dados pertinentes ao embarque de mercadoria exportada após o prazo definido na legislação de regência, o que torna escorreita a incidência da

multa prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pela Lei nº 10.833/03.

4. Improcede alegação da autora de nulidade do auto de infração por ausência de prova das infrações, haja vista que a autuação foi feita com base em informações prestadas pela própria empresa no Sistema SISCOMEX.

5. Além disso, o auto de infração constitui ato administrativo dotado de presunção juris tantum de legalidade e veracidade, sendo condição sine qua non para sua desconstituição a comprovação (i) de inexistência dos fatos descritos no auto de infração; (ii) da atipicidade da conduta ou (iii) de vício em um de seus elementos componentes (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1528241 - 0004962-44.2005.4.03.6120, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 08/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2018). Em outras palavras, cabe ao contribuinte comprovar a inveracidade do ato administrativo, o que não ocorreu no presente caso.

6. Também não há prova suficiente de que a Administração estaria ferindo a isonomia ao afastar a penalidade aplicada à algumas empresas em situação idêntica à da autora. É certo que alegação e prova não se confundem (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1604106 - 0001311-96.2003.4.03.6112, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL FÁBIO PRIETO, julgado em 22/03/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:04/04/2018), mormente diante de ato administrativo, cuja legitimidade se presume e só é afastada mediante prova cabal (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1861838 - 0005491-87.2009.4.03.6002, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 26/02/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:06/03/2015).

7. O princípio da retroatividade da norma mais benéfica, previsto no art. 106, II, "a", do CTN, não tem qualquer relevância para o caso. A uma, pois estamos diante de infração formal de natureza administrativa, o que torna inaplicável a disciplina jurídica do Código Tributário Nacional. A duas, pois, de qualquer modo, a hipótese dos autos não se amoldaria ao que previsto no referido art. 106, II, do CTN; a novel legislação (IN RFB nº 1.096/10) não deixou de tratar o ato como infração, nem cominou penalidade menos severa, mas apenas previu um prazo maior para o cumprimento da obrigação.

8. Da mesma forma, não procede o pleito quanto à aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso, vez que o dever de prestar informação se caracteriza como obrigação acessória autônoma; o tão só descumprimento do prazo definido pela legislação já traduz a infração, de caráter formal, e faz incidir a respectiva penalidade.

9. A alteração promovida pela Lei nº 12.350/10 no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66 não afeta o citado entendimento, na medida em que a exclusão de

penalidades de natureza administrativa com a denúncia espontânea só faz sentido para aquelas infrações cuja denúncia pelo próprio infrator aproveite à fiscalização.

10. Na prestação de informações fora do prazo estipulado, em sendo elemento autônomo e formal, a infração já se encontra perfectibilizada, inexistindo comportamento posterior do infrator que venha a ilidir a necessidade da punição. Ao contrário, admitir a denúncia espontânea no caso implicaria em tornar o prazo estipulado mera formalidade, afastada sempre que o administrado cumprisse a obrigação antes de ser devidamente penalizado.

11. O recurso da União Federal também não merece prosperar, pois, diante da natureza administrativa da infração em questão, é evidente a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99 quanto ao débito objeto do processo administrativo nº 10814008859/2007-21 . Ressalto que a União, em momento algum, argumenta no sentido da não paralisação do processo administrativo por mais de três anos, limitando-se a questionar a aplicação da norma ao caso concreto.

12. A inovação legislativa mencionada pela agravante (artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002) não se aplica aos autos; o processo administrativo já se encerrou.

10. Decadência rejeitada. Agravos internos não providos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5002763-04.2017.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 18/12/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 28/12/2020)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DO FEITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. ART. 85 DO CPC. READEQUAÇÃO. 1. A Lei nº 9.873/99 cuida da sistemática da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória referidas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal. **2. Incide a prescrição prevista no artigo 1º, §1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional.** 3. O valor da verba sucumbencial devida pela União deve ser fixado de acordo com as regras do art. 85, §§ 2º a 5º, do NCPC. (TRF4 5002013-95.2016.4.04.7203, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 28/08/2019)

Na decisão supracitada, afirma o Desembargador:

(...)2. Prescrição. Multa administrativa

Destaco, inicialmente, que, sendo o débito constante do Auto de Infração Aduaneiro n. 0910600/13737/04 (Processo Administrativo n.12547.002016/2006-71) relativo a multa prevista no artigo 631 do Regulamento Aduaneiro, sua natureza é não tributária.

(...)

Desta forma, aplicam-se ao caso as disposições contidas na Lei nº9.873/99, que assim dispõe:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sempre juízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se pelo prazo previsto na lei penal.

Art. 1º-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº11.941, de 2009)

Art. 2º Interrompe-se a prescrição da ação punitiva: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - pela notificação ou citação do indiciado ou acusado, inclusive por meio de edital; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato;

III - pela decisão condenatória recorrível.

IV - por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa detentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Também deve ser observada a prescrição intercorrente, prevista no parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, que define o prazo de 3 anos para aduração do trâmite do processo administrativo.

No caso em exame, bem destacou a sentença a cronologia dos atos praticados no procedimento administrativo (evento 68 - SENT1):

"(...)

No presente caso, a excipiente América Micro sustenta a ocorrência da prescrição intercorrente, visto que transcorrido prazo superior a 3 (três) anos sem movimentação do processo administrativo pela Administração Pública Federal.

Em relação ao processo administrativo nº 12457.002016/2006-71 (evento 56), decorrente do Auto de Infração Aduaneiro nº 0910600/13737/04 (evento 56/PROCADM16 - fls. 101/106), extrai-se que a autuada apresentou defesa administrativa (evento 56/PROCADM16 - fls. 131/196) e em 07/12/2007 sobreveio decisão mantendo o crédito tributário exigido (evento 56/PROCADM25 - fls. 67/83).

Em 11/01/2008 a autuada foi intimada da decisão tendo apresentado recurso em 12/02/2008 (evento 56/PROCADM25 - fls. 91/167) e petição com novos documentos em 15/04/2008 (evento 56/PROCADM26 - fls. 57/60), tendo seu recurso voluntário negado em 10/12/2008 (evento 56/PROCADM26 - fls. 91/97). Intimada em 18/05/2009 (fls. 104), interpôs embargos de declaração, juntado aos autos em 26/05/2009 (fls. 105/125). Em 11/04/2011 a autuada protocolou petição a fim de informar sobre fatos novos. A decisão que apreciou os embargos de declaração foi proferida em 20/08/2014 (fls. 209/223), acolhendo os embargos e suprimindo a omissão apontada.

Ocorre que entre a decisão condenatória recorrível, proferida em 10/12/2008, cuja intimação da autuada se deu em 18/05/2009 e a decisão final dos embargos em 20/08/2014, transcorreu prazo superior a 03 (três) anos para a finalização do procedimento, motivo pelo qual resta configurada a prescrição intercorrente a fulminar a pretensão de punir na seara administrativa.

A manifestação exarada entre os referidos marcos temporais em nada influenciou o curso do prazo extintivo, pois se trata de mera movimentação formal do processo, encaminhando os embargos para análise (evento 56/PROCADM26 - fl. 186).

Nesse contexto, o tempo corre a favor do administrado e incumbe ao administrador praticar os atos considerados hábeis a interromper a prescrição dentro de determinado lapso temporal. Meros atos de movimentação processual ou de expediente não são suficientes para afastar a ocorrência da prescrição intercorrente, porque "destituídos de conteúdo valorativo ou sem efeito para a solução do litígio na esfera administrativa" (AC 5002952-05.2016.404.7000, Desembargadora Federal VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, TRF4 - QUARTA TURMA - Data da decisão: 19/07/2017)."

Assim, incide a prescrição prevista no artigo 1º, §1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional, como ocorrido no caso em análise.

Notório, portanto, que a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, tem sido reconhecida em sede judicial, conforme demonstrado nas decisões acima colacionadas, bem como nas apelações: i) TRF3, Apelação nº 5000518-71.2018.4.03.6104; ii) TRF4, Apelações nº 5001168-55.2019.4.04.7204; 0010648-12.2013.4.04.9999 e 5005281-11.2017.4.04.7208; e iii) TRF2.

Feitas tais considerações sobre a operacionalidade dos precedentes e o cotejo do conteúdo sumulado com o caso aqui julgado, bem como demonstradas exaustivamente as razões pelas quais entendo tecnicamente pelo afastamento da Súmula CARF nº 11, passo às conclusões.

v) Conclusões

E, em conclusão, para demonstrar todo exposto:

- i) Todo processo tem um procedimento, afirmação que respalda o cotejo e a ligação do conteúdo da norma prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, bem como a disposição contida na Súmula CARF nº 11;
- ii) Prescrição intercorrente é matéria de direito material – conforme dispõe o artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil;
- iii) Direito Tributário se difere do direito aduaneiro, considerando que aquele dispõe sobre créditos tributários, enquanto que este dispõe sobre créditos tributários e não tributários (multas administrativas);
- iv) Prescrição não é prescrição intercorrente, e é necessário observar os prazos a serem obedecidos em cada um dos institutos – resguardada a devida observância também à natureza jurídica, conforme dispõe o artigo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição da pretensão punitiva do Estado – prazo para fins de constituição do ato infracional e da correlata sanção); o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição intercorrente relativa à pretensão punitiva); e o artigo 174, do Código Tributário Nacional (prescrição da pretensão executória ocorrida após constituição definitiva do crédito tributário);
- v) O artigo 5º, da Lei 9.873/1999 dispõe sobre uma exceção: afirma que a prescrição intercorrente - prevista na mesma lei, não se aplica aos processos/procedimentos que tratam de créditos de natureza tributária. E, consequentemente, tal instituto se aplica aos processos/procedimento que tratam de créditos de natureza não tributária.
- vi) A suspensão da exigibilidade não é impeditivo à ocorrência da prescrição intercorrente supracitada, tendo em vista que a existência do processo administrativo é condição de sua configuração – especialmente porque a pretensão punitiva é diferente da pretensão executória;
- vii) Os acórdãos que constituem a *ratio decidendi* da matéria sumulada – Súmula CARF nº 11, tratam apenas de créditos tributários e confundem, em sua maioria, a prescrição com prescrição intercorrente, sem a formação de uma interpretação que efetivamente se dirija aos conceitos trazidos no decorrer da presente declaração de voto;

- viii) O afastamento da Súmula CARF nº 11, aos casos em que o processo administrativo fiscal tratar de créditos não tributários (multas administrativas/aduaneiras), é possível mediante exercício do *distinguishing*, figura da Teoria dos Precedentes – prevista nos artigos 489, parágrafo 1º, incisos V e VI, e 927, do Código de Processo Civil, que justamente diferencia o apoio técnico das razões de decidir e da previsão normativa do precedente às condições fáticas, jurídicas e legais do caso que está sendo julgado;
- ix) Entendo, por fim, que transcorrido o lapso temporal de três anos, contados da data do ato até despacho/julgamento, é aplicável a prescrição intercorrente, prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, à multa regulamentar aduaneira aqui discutida, por tratar de crédito não tributário, e configurar-se evidente distinção do conteúdo previsto na Súmula CARF nº 11, que se aplica tão somente aos créditos de natureza tributária.
- x) **E, nesse sentido, conheço do Recurso Voluntário, para suscitar de ofício a preliminar de mérito quanto à prescrição intercorrente acima descrita, e dar-lhe provimento, prejudicados os demais argumentos.**

Vencida na preliminar de mérito quanto à ocorrência da prescrição intercorrente, passo a análise do mérito.

Do mérito

O recorrente afirma a ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica invocada no Auto de Infração, qual seja, o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 689, inciso XXII, § 1º do Decreto nº 6.759/2009, destacados a seguir:

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.

§ 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.

§ 1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Anotes de adentrar à questão probatória, que definirá se houve de fato interposição fraudulenta de terceiros, vale tecer algumas considerações a respeito do instituto.

Existem na legislação brasileira atualmente três modalidades de importação: i) por conta e ordem de terceiro; ii) por encomenda; e iii) importação própria.

Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é modalidade de importação indireta em que o importador (geralmente uma *trading company*) promove o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra entidade (“adquirente”), em razão de contrato de prestação de serviços previamente firmado.

Nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. [...]

Para a ocorrência da importação por conta e ordem, diversos elementos devem ser levados em consideração: (i) existência de contrato de prestação de serviços firmado entre o adquirente e o importador; (ii) emissão da fatura comercial contra o adquirente; (iii) registros

contábeis e fiscais do importador devem indicar que se trata de mercadoria de terceiros; (iv) emissão de nota fiscal para acompanhar a saída das mercadorias e nota fiscal de prestação de serviços pelo importador contra o adquirente, não havendo operação de venda de mercadorias; (v) financiamento da importação pelo adquirente e (vi) importação nos termos definidos pelo adquirente, que é quem assume o risco pela operação.

Importante, portanto, destacar que, a simples antecipação de recursos ao importador de mercadoria estrangeira que age como o real interessado da operação não deve resultar necessariamente na classificação da importação como por conta e ordem de terceiros. Se comprovada a legitimidade e o interesse do importador em adquirir para si as mercadorias importadas, a importação teria ocorrido somente “por conta”, e não “por ordem” de terceiro.

Importação por encomenda

A importação por encomenda é aquela em que o importador promove, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria para revenda a encomendante predeterminado.

Nos termos do artigo 3º, da IN nº 1861/2018:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado. [...]

Difere-se a presente modalidade de importação, da importação por conta e ordem de terceiro – em que o importador age como mero mandatário do adquirente local, o importador por encomenda é aquele que participa da negociação da compra e venda das mercadorias importadas, sendo o principal interessado na operação. Tal elemento aproxima a importação por encomenda da importação por conta própria, de modo que em ambos os casos os documentos relativos à importação serão emitidos em nome do próprio importador.

Em relação ao financiamento da operação de importação de encomenda, a Lei nº 11.281/2006 prevê que a importação por encomenda deve ser realizada com recursos próprios da importadora, sob pena de ser caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, um dos pontos importantes da legislação aplicável nessa modalidade de importação, é a previsão do parágrafo 3º, do artigo 3º, da mesma IN supramencionada, que dispõe sobre a permissão do encomendante para antecipar recursos ao importador relacionados à revenda, e não necessariamente à importação da mercadoria, o que, costumeiramente, recai sobre a reclassificação da modalidade como importação por conta e ordem de terceiro.

Importação própria

A importação própria (ou direta) é a mais simples: trata-se da importação ocorrida entre os mesmos sujeitos que participam da compra e venda das mercadorias. Assim, o exportador (no exterior) é o vendedor da mercadoria, enquanto que, no Brasil, aquele que importa e realiza o desembaraço aduaneiro da mercadoria é o adquirente final.

A importação direta presume-se feita com os recursos do próprio importador que, uma vez proprietário da mercadoria, pode dispor dela livremente (uso e consumo, revenda, industrialização etc.).

A problemática envolta às modalidades de importação diz respeito à existência de diversificados modelos de negócios atuais, considerando a fluidez e rapidez das operações internacionais, para além das reestruturações físicas e societárias desenvolvidas para atendimento de menor onerosidade logística, tributária, empresarial, trabalhista, ambiental, aduaneiras e demais obrigações e demandas que são sujeitas as pessoas jurídicas que operam no comércio/industrialização.

Vê-se que, por vezes, o mero conhecimento do adquirente da mercadoria, em momento anterior ao desembaraço aduaneiro, pode ocasionar a imputação das infrações e penalidades aduaneiras quanto à reclassificação de uma importação própria (direta), para uma importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiro (indireta).

Para tanto, nesse aspecto, necessário se faz analisar a interposição fraudulenta de terceiros – que pode ser presumida¹⁴ ou comprovada¹⁵, que historicamente nasceu para combate às fraudes, especialmente aos ilícitos referentes às operações de comércio exterior, considerando a rápida mudança no contexto e na forma em que são realizadas as operações internacionais.

Uma das principais preocupações oriundas da infração mencionada é com a origem dos recursos que suportaram a operação de importação, porque a utilização de uma pessoa jurídica laranja, desprovida de capacidade financeira, econômica e estrutural pode se dar justamente para que não eventual e futura execução de uma dívida tributária ou aduaneira, restando o real adquirente com o patrimônio respaldado pelo respectivo laranja.

¹⁴ Disposta no artigo 23, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1455/1976, em que se presume a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, considerando-se a inversão do ônus da prova de tais recursos ao interveniente atuado.

¹⁵ Disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, em que é considerado dano ao erário as infrações relativas às mercadorias 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.

Nota-se, em relação às interposições fraudulentas comprovadas, dos autos de infração que costumeiramente são lavrados, bem como nos acórdãos proferidos neste Conselho Administrativo, que são considerados indícios do caráter fraudulento a incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em localidade menos vanyajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

É necessário enfatizar que, nesse tipo infracional comprovado há íntima e direta relação com a ocorrência de **fraude e simulação**, desprendendo-se desse status a interposição legítima, quando ausentes os elementos comprobatórios que demonstrem que a operação de importação aconteceu sob a guarida do intento de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração Pública, com a presença do aspecto volitivo do agente.

Neste passo, também é essencial delimitar que a mera conduta que visa reduzir ou diferir o pagamento do tributo não se configura fraude ou simulação.

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); (ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).¹⁶

Deve-se, portanto, considerando o ônus probatório da fiscalização, restar a infração plena e inequivocadamente demonstrada, comprovando-se a ocultação praticada, mediante conjunto probatório de provas diretas e/ou indiretas que se trata, em verdade, de uma importação indireta – por conta e ordem ou encomenda, ao invés da declarada importação direta.

Logo, vê-se que as controvérsias envoltas à interposição fraudulenta comprovada são delimitadas pelas provas acostadas ao auto de infração, pela fiscalização.

O professor Rodrigo Mineiro, em análise de casos concretos julgados pelo CARF¹⁷, afirma que:

Constata-se que as turmas julgadoras do CARF, na grande maioria dos casos, tem aceitado os seguintes elementos como prova para configurar a ocultação:

(A) Elementos relacionados à transação comercial e prestação de serviços:

(i) contratos;

¹⁶ NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. Ensaio de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 411.

¹⁷ MINEIRO, Rodrigo Fernandes. A prova na interposição fraudulenta. In: Eficiência Probatória no CARF...

(ii) Ordens de compra;

(iii) Elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto;

(B) Elementos relacionados à liquidação financeira e controles:

(iv) Registros contábeis do importador e do sujeito oculto;

(v) Não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados;

(vi) Ausência de capacidade financeira do importador;

(vii) Comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação.

Afirma ainda que, em que pese não haver determinação expressa de qual ou quais os elementos a serem considerados para configuração da infração, destacam-se as análises probatórias relativas aos contratos firmados entre as partes (resguardada sua subjetividade por tratar-se de instrumento particular), ordens de compra, que se efetuadas em momento anterior à compra da mercadoria importada para configurar a importação indireta, e finalmente, o financiamento da importação, identificando-se o efetivo provedor ou remetente dos recursos financeiros para aquisição da mercadoria importada.

Não basta, para que se configure a infração aqui discutida, a existência de meros indícios, tal como – e assim também afirma o professor supramencionado, *i) a proximidade das datas de desembarço, entrada e saída das mercadorias; (ii) ausência de capacidade financeira; (iii) concentração de vendas para um único cliente; (iv) margem de lucro irrisória, incompatível com a operação.*

O principal pressuposto utilizado como indício de interposição fraudulenta é o fluxo financeiro da operação, especialmente quanto à falta de capacidade financeira da pessoa jurídica utilizada para realizar as importações de forma simulada, somando-se indícios satélites supramencionados para comprovação da infração.

Passemos, então, após tais considerações gerais, à análise do presente caso.

Afirma a fiscalização que a NATURA era a real adquirente das mercadorias importadas pela CDV, pelos seguintes indícios elencados no Termo de Verificação Fiscal:

i) Da operação de venda em momento anterior à chegada das mercadorias

Carregamento de flores já estava vendido antes mesmo do embarque no exterior; inexistência de local de armazenagem das flores importadas; armazenamento nas câmaras frias dos aeroportos das operações e retiradas pelos próprios clientes; mercadorias entregues aos clientes imediatamente após o desembarço aduaneiro; mesma data da nota fiscal de saída e da nota fiscal de entrada das mercadorias;

ii) Natureza da CDV como prestadora de serviços de importação/exportação

A CDV não tem como foco o comércio de um produto específico, mas sim a prestação de serviços de importação por conta e ordem ou encomenda; que a Comissão da Trading era um valor fixo para as importações de flores, e que se tratava de comprovação da natureza da CDV de prestadora de serviços; a CDV se utilizava do documento “solicitação de numerário” para cobrar adiantamento dos tributos de importação de todos os clientes; a Natura tentou omitir as solicitações de numerário da fiscalização, em razão do sócio gerente e funcionário de compras responderem que desconhecem o documento;

iii) Adiantamento de recursos entre Natura e CDV

Demonstração de que havia adiantamento de recursos para custear taxa Siscomex e comissão trading; do campo observações das notas fiscais extraiu-se a informação sobre a DI e sobre a solicitação de numerário;

iv) Direcionamento da totalidade das flores importadas pela CDV à NATURA

A totalidade das flores importadas pelas DIs relacionadas pela fiscalização eram destinadas à NATURA, e as notas fiscais de saída foram emitidas em data próxima aos desembaraços das cargas;

v) Irrisória margem de lucro

A fiscalização analisou as notas fiscais de saída em cotejo aos valores CIF de importação, afirmando que praticamente não houve lucro, e que se considerassem outras despesas de importação, como armazenagem, despachantes aduaneiros, ICMS e frete, geraria prejuízo;

Pois bem, analisarei em partes.

Em relação à venda das mercadorias realizadas em momento anterior à chegada da mercadoria no Brasil e indícios relacionados (emissão das notas fiscais em curto espaço de tempo e incapacidade de armazenamento pela CDV)

O ponto principal da fiscalização, que inclusive é calçado pelos demais indícios, diz respeito à comercialização das mercadorias antes mesmo dos embarques no exterior, ou ainda antes da chegada da mercadoria ao Brasil:

Esse perfil corrobora para a conclusão de que o foco da empresa, na verdade, é a prestação de serviço de importação e exportação, isto é, seu real objeto social seria a prestação de serviço de importação e exportação de qualquer tipo de mercadoria.

Conforme será abordado a frente, constatamos que, na verdade, os carregamentos de flores já estavam “vendidos” antes mesmo de seu embarque no exterior pois cabia à empresa CDV “trazer” as mercadorias, isto é, apenas cuidar dos trâmites aduaneiros de mercadorias de terceiros.

A afirmação da CDV de que “depois da chegada” ... “após a respectivas vendas no mercado interno, os clientes retiram as mercadorias” trata-se de tentativa de fazer parecer que os carregamentos estrangeiros eram “livremente vendidos” após sua chegada em território nacional quando, DE FATO, pertenciam àquelas empresas que anteriormente haviam negociado com a CDV a prestação de serviços relacionados à internação das mesmas pela qual era remunerada.

Segue ainda na afirmativa:

Inúmeros são os exemplos de mercadorias constantes de uma DI da CDV, sendo vendidas, todas de uma vez (numa nota fiscal), a outra empresa. Em diversos casos, a data de emissão da nota fiscal de saída é a mesma da nota de entrada, o que deixa mais evidente que o importador sabia para quem “venderia” os produtos importados. Em outros, as datas são muito próximas. Se em anexo a planilha intitulada “Batimento DI – NF - NATURA” (fl 1522), onde é possível verificar exatamente este comportamento. Maiores detalhes sobre esta planilha e as Notas fiscais será abordado em tópico específico mais adiante.

As mercadorias seguiam diretamente do recinto alfandegado para o estabelecimento do cliente, conforme alegado pela própria empresa fiscalizada. Não havia passagem física da mercadoria pelos armazéns ou depósitos da CDV. Este comportamento revela, ao lado de tantos outros indícios, que a empresa “revendia” a terceiros mercadorias previamente solicitadas por estes.

O recorrente, em sua defesa, afirma que não possui armazéns, e que se utiliza das câmaras frias dispostas nos aeroportos de Guarulhos e Viracopos, para armazenagem da mercadoria quando desembarçada, de modo que, em nenhum momento afirma que possui capacidade de armazenagem.

Para além disso, colaciona aos autos diversos contratos com a armazenagem dos aeroportos supramencionados, e clarifica que pela peculiaridade das mercadorias – flores importadas, a logística difere-se das mercadorias comuns, considerando especialmente a manutenção da qualidade das flores para escoamento no mercado nacional.

Respectiva manutenção envolve armazenamento adequado em câmaras frias, e obviamente um lapso temporal diminuto de negociação, compra e venda e entrega (ou retirada) das mercadorias que atenda à sua natureza, sem afetar de forma negativa sua qualidade.

Sem sentido, então, a afirmativa de que a mera inexistência de galpão para armazenagem das mercadorias importadas seria indício suficiente à configuração de interposição fraudulenta, com ênfase à comprovação posta pela recorrente CDV da terceirização e utilização de armazéns específicos (câmaras frias) para a importação de flores existentes nos aeroportos referentes às operações.

A estranheza seria causada somente se, de fato, houvesse a necessidade de armazenamento da mercadoria, inclusive pela peculiaridade de sua natureza – flores, e não tivesse nenhum apontamento sobre a operacionalidade e armazenamento da mercadoria na cadeia de importação e comercialização.

Já em relação à prática de comercialização da mercadoria antes da chegada dela ao Brasil não é mais prática incomum ao mercado internacional, tão menos o conhecimento existente entre fornecedores e adquirentes da operação nesse mesmo momento anterior configura indício de interposição fraudulenta apto – sem a demonstração inequívoca que se trata de simulação, de que se trata de uma importação indireta.

Não se está a negar a possibilidade de simulação quando um interveniente do comércio exterior afirma que se trata de importação direta, mas dispõe de diversos elementos probatórios que direcionam a uma importação indireta, principalmente no que diz respeito ao fluxo financeiro da operação.

Contudo, é importante delimitar neste caso concreto que as empresas fiscalizadas em nenhum momento apresentam informações incoerentes àquilo que realmente é operacionalizado:

- (I) a CDV afirma que se utiliza dos armazéns dos aeroportos e faz prova disso com os contratos firmados para manutenção das flores em adequadas câmaras frias para garantia de sua qualidade;
- (II) afirma também que os adquirentes das mercadorias retiram as mercadorias diretamente nos aeroportos;
- (III) afirma que o pagamento é feito no dia da retirada da mercadoria em parte, e a outra parte é realizada alguns dias depois.
- (IV) Não há evidência ou prova que deslegitimam as notas fiscais emitidas, baseando-se a fiscalização em mera afirmativa do curto lapso temporal entre a nota de saída da CDV e a nota de entrada na NATURA;

Cabe à fiscalização comprovar que a operação contradiz o que é declarado com aquilo que é efetivamente realizado pelo importador e pelo adquirente, de forma inequívoca e cabal, de acordo com os elementos concretos das provas colacionadas ao auto de infração, e

aqueles apresentados pela defesa, realizando o cotejo necessário à demonstração do contraste mencionado.

Além dos elementos indiciários já desconstituídos, em relação à “negociação antecipada”, vale também mencionar que não se verifica nos autos qualquer prova documental de comunicação entre a CDV e NATURA quanto à suposta venda da mercadoria antes do desembaraço, realizadas com intuito de ocultar o real adquirente, tendo sido demonstrado pelas diversas declarações dos funcionários de ambas que era apenas uma relação comercial, em que a CDV oferecia as flores à NATURA, que em decisão comum e interna fica ou não com as mercadorias oferecidas.

Extraímos tal afirmativas dos seguintes depoimentos:

Paulo Kortstee (fl. 992):

5. Perguntado dos produtores de flores equatorianos e colombianos, se tinha contato com ele, respondeu que a CDV informava que chegava os produtos especificando de quais produtores seriam. Que a CDV oferecia o produto e a NATURA decidia se queria o produto ou não. Informou que como havia falta de produto no mercado, acabava ficando com quase tudo que a CDV oferecia.

Henrique Maeda (fl. 998):

14. Perguntado sobre as encomendas com a CDV disse que na maioria das vezes a CDV oferecia as flores importadas. Efetuava alguns pedidos esporádicos para CDV. QUE na época trabalhava também com muita venda de flores nacionais, e que poderia vender ambas dependendo do que tinha em estoque no momento.
20. Perguntado se na época das compras com a CDV realizava algum pedido diretamente com os exportadores respondeu que não realizava.

Tão menos consta qualquer prova documental que disponha de indícios ou de menções expressas a uma suposta encomenda da mercadoria antes mesmo da aquisição das flores pela CDV, restou como mera afirmativa no termo de verificação fiscal, com base nos elementos supramencionados e próximos que serão tratados no presente voto.

Não pode a fiscalização escolher qual é o melhor momento de negociação das mercadorias realizada entre os recorrentes, tão menos desconsiderar os documentos e as afirmativas trazidas, especialmente quanto à peculiaridade da mercadoria tratada, que apenas ratificam a inexistência de simulação ou fraude.

Nesse sentido, aponta o parecer técnico acostados aos autos:

- II) A negociação da mercadoria, pelo importador, com o interessado no mercado nacional, durante o seu trânsito entre dois países, antes do desembaraço aduaneiro, modifica o tipo de importação realizada?

Resposta: Não. Após a aquisição pelo importador, sponte própria, da mercadoria no exterior, ele é livre para iniciar a buscar por um adquirente no mercado nacional, sem que isso desvirtue a modalidade de importação como “por conta própria”. A importação por encomenda pressupõe que antes da aquisição no exterior tenha havido uma encomenda prévia entre o encomendante e o importador, tornando-se essa avença a força motriz da importação. Em se tratando de produtos altamente perecíveis, como no presente caso, mas não se pode exigir que o importador corra riscos excessivos, vedando a tomada de precauções e medidas para uma rápida venda dos produtos. Exigir que a procura por um comprador ou a negociação se dê apenas ao desembaraço, sob pena de supostamente configurar encomenda prévia, é introduzir um elemento não previsto pela legislação, na figura da “importação por encomenda”. **Não há qualquer previsão legal que estabeleça um prazo mínimo que a mercadoria deve ficar em posse do importador, ou mesmo o desembaraço antes da venda, para fins de configuração de uma “importação por conta própria”. A venda imediata ou até mesmo antes do desembarque no país (mas sempre após o fechamento da transação entre a CDV e o exportador) é recomendada em razão das peculiaridades do produto comercializado.**

Portanto, entendo que os fatos apresentados pela fiscalização são fracos indícios, elididos pelas provas colacionadas aos autos (contratos de armazenagem, tipo da mercadoria exportada em cotejo ao tempo de negociação comercial entre as partes, depoimento dos funcionários, demonstração concreta da operação), e pelos próprios depoimentos colhidos no decorrer do procedimento fiscal, além da inexistência de provas nos autos de que essa negociação em momento anterior se dava à natureza de encomenda ou por conta e ordem de terceiro (não há qualquer forma de comunicação), e enfim, pela liberdade e razoável operacionalidade de negociação de flores (perecíveis e sensíveis) antes de sua chegada no Brasil.

Da solicitação de numerário e suposto adiantamento de valores dos custos da importação

Afirma o TVF que:

Conforme já abordado nas declarações prestadas pelo Sr Rodrigo Farias, **a CDV se utilizava do documento “Solicitação de numerário” para cobrar adiantamento dos tributos de importação de todos os clientes.** No item 22 de sua declaração, o Sr Rodrigo relaciona as empresas para as quais enviava a solicitação de numerário, dentre elas a NATURA. No item 23 informa que a cobrança era feita da mesma forma à todos os clientes através das solicitações de numerário.

No item 06 do Termo de Intimação 07 (fls 1003 a 1340), **a Natura foi intimada à apresentar tais documentos à fiscalização. Respondeu que não tem tais documentos em arquivo. Em suas declarações prestadas à fiscalização, o Sr Paulo, sócio gerente da Natura e o Sr Henrique, funcionário de compras da Natura, quando questionados sobre a “Solicitação de numerário” declararam desconhecer tais documentos. A Natura tentou omitir estes documentos da fiscalização, sabendo que trata-se de prova cabal de adiantamento de recursos para as importações da CDV.**

Ocorre que conforme informado pelo Sr Rodrigo, todos os clientes da CDV, inclusive a Natura recebiam tais documentos. Nos comprovantes de pagamento entregues pela Natura em resposta ao Termo de intimação 01, foi encontrado pela fiscalização referências de pagamentos às solicitações de numerários. Tais comprovantes foram juntados aos autos (fls 560 a 973).

Segue abaixo comprovante de transferência da Natura para a CDV no valor de R\$ 4.285,21 em 02/10/2012. Nota-se que o campo “finalidade” traz o número da solicitação de numerário GRU 3298/12. Conforme explicado pelo Sr Rodrigo Farias, GRU significa Guarulhos, e este código se referia às Solicitações de Numerário. O documento cobra o adiantamento dos tributos para a importação: II (Imposto de Importação), IPI (Imposto sobre produtos industrializados), PIS e COFINS, além da Taxa Sixcomex. Sendo assim este pagamento se deu para adiantamento de gastos com importação.

Conforme explicado no próximo tópico, nas Notas Fiscais de saída da CDV para seus clientes, no campo observação, há referência à Solicitação de Numerário e sua respectiva DI (Declaração de Importação) de importação das flores.

Em consulta a planilha “ MAD NOTAS FISCAIS NATURA” (fls 1527), nas linhas 1042 a 1046, constatou-se que a Solicitação de Numerário GRU 3298/12 refere-se a DI 12/1835198-7. Como a Natura não entregou as “Solicitações de Numerário”, segue abaixo exemplo deste documento entregue por outro cliente da CDV.6, e juntado aos autos com a declaração do Sr Rodrigo Farias (fls 485 a 509).

CDV ASSESSORIA E COMISSARIA ADUANEIRA LTDA.																						
Solicitação Numerário																						
Data: 19/01/2012 Hora: 11:08 Pag.: 1 de 1																						
Para: CDV EXPORTACAO IMPORTACAO E COMERCIO LTDA Avenida Dr. José Bonifácio Jardim Madi: SP 13081611 C.N.P.J.: 05.109.438/0001-26 IE: 244.910.900.114 Att:	Data: 19/01/2012 Fone: 21162700 Fax: 21162710 N/Ref: GRU 0154/12 S/Ref:																					
Exportador: LUIS ARANCIBIA CIA LTDA Fatura: 1015, 95445 Identificação: Embarque: Aérea Registro DI:	VALOR MLE MOEDA: 3.761,80 VALOR MLE US\$: 3.761,80 VALOR CIF US\$: 5.492,35 VALOR CIF R\$: 9.754,42 DOLAR: 1,77600 LOCAL: QUITO HAWB/BL: 80																					
CHegada: 19/01/2012 AWB/BL: 72981649884																						
<table border="1"> <thead> <tr> <th>TRIBUTOS</th> <th>VALOR (R\$)</th> <th>DESTINO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>II</td> <td>0,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>IPI</td> <td>0,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Tx.Siscomex</td> <td>332,50</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Colins</td> <td>816,90</td> <td></td> </tr> <tr> <td>PIS/Colins</td> <td>177,35</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Total do Débito</td> <td>1.326,75</td> <td>CDV ASSESSORIA E COM. ADUANEIR</td> </tr> </tbody> </table>		TRIBUTOS	VALOR (R\$)	DESTINO	II	0,00		IPI	0,00		Tx.Siscomex	332,50		Colins	816,90		PIS/Colins	177,35		Total do Débito	1.326,75	CDV ASSESSORIA E COM. ADUANEIR
TRIBUTOS	VALOR (R\$)	DESTINO																				
II	0,00																					
IPI	0,00																					
Tx.Siscomex	332,50																					
Colins	816,90																					
PIS/Colins	177,35																					
Total do Débito	1.326,75	CDV ASSESSORIA E COM. ADUANEIR																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Despesas Aduaneiras</th> <th>VALOR (R\$)</th> <th>DESTINO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ICMS</td> <td>0,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Comissão Trading</td> <td>799,20</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Total Geral</td> <td>2.125,95</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Despesas Aduaneiras	VALOR (R\$)	DESTINO	ICMS	0,00		Comissão Trading	799,20		Total Geral	2.125,95										
Despesas Aduaneiras	VALOR (R\$)	DESTINO																				
ICMS	0,00																					
Comissão Trading	799,20																					
Total Geral	2.125,95																					

Apoia-se a fiscalização em dois argumentos: i) havia um documento denominado “solicitação de numerário” que se referia a uma cobrança de adiantamentos relativos aos custos da importação (taxa Siscomex, valor dos tributos e comissão trading); ii) se utiliza de comprovantes de transferências de valores entre NATURA e CDV, em que verifica a existência do código “GRU3301/12” que afirma fazer referência às solicitações de numerário.

Pois bem.

As afirmativas da fiscalização são incoerentes, especialmente quando há o cotejo dos documentos acima relacionados.

Explico.

Primeiro ponto, não há NENHUMA solicitação de numerário relativa à recorrente NATURA, porque a CDV forneceu a Solicitação de Numerário relativa à outra pessoa jurídica (em descompasso à afirmativa contida no depoimento do Sr. Rodrigo, funcionário da CDV, de que tal prática é aplicada para todos os clientes a título de adiantamento).

Ora, como pode a fiscalização basear-se num documento que sequer diz respeito à pessoa jurídica aqui autuada?

Ainda em relação à afirmativa de que o código constante nos comprovantes de transferências acostados aos autos é relacionado às solicitações de numerário, conforme afirmado também pelo depoimento do Sr. Rodrigo, não há prova que, de fato, esse cotejo seja legítimo. Inclusive, é notório que a primeira parte do respectivo código diz respeito à identificação do aeroporto relativo à operação de importação.

Afirma ainda a fiscalização que os códigos existentes nos comprovantes de pagamento referem-se às solicitações de numerário, conforme depoimento do Sr. Rodrigo.

Contudo, de forma lógica, se não existe nos autos as solicitações de numerário que tenham o condão de demonstrar e embasar tal afirmativa, não há como afirmar que os códigos constantes dos comprovantes de transferência fazem menção àqueles documentos, porque é impossível realizar respectivo cotejo das informações.

Se não há documento, não há correlação, porque não há como verificar as informações suscitadas em depoimentos.

Afirma também a fiscalização, que respectiva solicitação de numerário e comprovantes de transferência referem-se a registros de uma “forma de adiantamento” entre NATURA e CDV.

Em relação aos supostos adiantamentos, afirma a fiscalização que os valores correspondem à taxa Siscomex, valores dos tributos incidentes na importação, e a comissão trading, e que os documentos supramencionados em cotejo às declarações de importação investigadas, demonstram de forma inequívoca que tais parcelas foram adiantadas para custeio de tais rubricas.

Contudo, nos autos **não há coincidência de valores entre os custos das declarações de importação e dos comprovantes de transferência**, resumindo-se a fiscalização à seguinte afirmativa:

Em consulta a planilha “ MAD NOTAS FISCAIS NATURA” (fls 1527), nas linhas 1047 a 1050, constatou-se que a Solicitação de Numerário GRU 3301/12 refere-se a DI 12/1834182-5, juntada aos autos (fls 1341 a 1387). Nos dados complementares desta DI, verificamos que a Taxa Siscomex cobrada foi de R\$ 291,20.

Segue abaixo tela da DI 12/1834182-5. Nota-se que o dia de registro foi 02/10/2012, comprovando que realmente o valor transferido trata-se de adiantamento para custear o registro desta DI.

Declaração: 12/1834182-5

Data do Registro: 02/10/2012

1



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB
AEROPORTO INTERNACIONAL DE SÃO PAULO/GUARULHOS
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO
CONSUMO

Modalidade do Despacho: NORMAL

Quantidade de Adições: 4

Importador

CNPJ: 05.109.438/0001-26

C.D.V. EXPORTACAO, IMPORTACAO E COMERCIO LTDA - EPP

Adquirente da Mercadoria

CNPJ: 05.109.438/0001-26

C.D.V. EXPORTACAO, IMPORTACAO E COMERCIO LTDA - EPP

Representante Legal

CPF: 056.727.128-51

RONALDO MARQUES DIAS

Carga

Tipo do Manifesto: TERMO DE ENTRADA

Número do Manifesto: 12029213-0

Recinto Aduaneiro: CONCESSIONÁRIA DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE GUARULHOS S/A

Embalagem: CAIXA DE PAPELÃO

Quantidade: 123

Peso Bruto: 1.409,00000 Kg

Peso Líquido: 1.232,00000 Kg

Valores

	<i>Moeda</i>	<i>Valor</i>
Frete:	DOLAR DOS EUA	3.302,95
Seguro:		0,00
VMLE:	DOLAR DOS ESTADOS UNIDOS	5.643,36
VMLD:	DOLAR DOS ESTADOS UNIDOS	8.946,22

Tributos

	<i>Suspensão</i>	<i>A Recolher</i>
I.I.:	0,00	0,00
I.P.I.:	0,00	0,00
Pis/Pasep:	0,00	330,28
Cofins:	0,00	1.521,34
Direitos Antidumping:	0,00	0,00

Conforme informado pelo Sr Rodrigo e observado na Solicitação de numerário, a CDV cobrava adiantamento dos tributos, Taxa Siscomex e Comissão Trading para o registro da DI. Segue tabela abaixo com tais gastos para a DI ora em análise:

PIS R\$ 330,00**COFINS R\$ 1.521,34****TX SIXCOMEX R\$ 291,20****COMISSÃO TRADING R\$ 799,00****TOTAL R\$ 2.941,54**

Nota-se que o valor Total aproxima-se dos R\$ 2.853 transferidos pela NATURA na mesma data do registro da DI 12/1834182-5, confirmando assim que trata-se de transferência para adiantar os gastos de importação desta DI, cobrados através da Solicitação de numerário GRU 3301/12.


30
horas

Comprovante de Operação

DOC C

Identificação no Extrato: **SISPAG FORNECEDORES****Dados da conta a ser debitada:**

Agência: 1828

Conta: 15140 - 5

Nome: **NATURA COMERCIO F PLANTAS LTDA****Dados da conta a ser creditada:**Nome do Favorecido: **CDV ASSESSORIA E COMISSARIA AD**Banco: **237 - BANCO BRADESCO S.A**Agencia: **3180 - SHOPPING IGUATEMI, U**Conta: **0000000100080**CPF/CNPJ: **07.080.592/0001-48**Valor: **R\$ 2.853,58**Finalidade: **OUTRAS FINALIDADES**Informações fornecidas
pelo pagador: **GRU3301/12**Transferência realizada em **02.10.2012 às 00:00:00**, via Sispag, CTRL 999711860000012

Da análise dos demais pagamentos realizados pela NATURA à CDV, notamos que tal procedimento se repete. A empresa NATURA adiantava os recursos para pagamento dos tributos de importação. Trata-se de prova irrefutável de que a NATURA é a real interessada na importação das flores.

A fiscalização presume que o valor constante ao comprovante de transferência refere-se a um adiantamento para custeio dos valores dos tributos, taxa Siscomex e comissão trading incorridos na operação de importação, *em razão do registro da DI ter sido realizado na mesma data que a transferência*, com a mera afirmativa de que “são valores aproximados”, **mas é notório que não há sequer coincidência entre os valores.**

Também não há lastro documental dos valores relativos a essa “Comissão Trading”, tendo a fiscalização baseado sua afirmativa apenas no depoimento do Sr. Rodrigo, no qual aduz que *“Outro campo importante deste documento merece destaque, a comissão da Trading no valor de R\$ 799 (No caso do exemplo). Conforme informado pelo Sr Rodrigo, a comissão da trading pela prestação dos serviços é de U\$ 450 (dólar americano). Temos que a CDV é uma prestadora de serviços de importação, e não a real importadora das flores”*

Não só, e mais uma vez fazendo menção à solicitação de numerário, essa Comissão Trading consta apenas na solicitação de numerário relativo a outra pessoa jurídica, diferente da NATURA.

Desconsidera a fiscalização as afirmativas postas por ambas as recorrentes quanto à possibilidade e existência de um pagamento de “sinal” como garantia da aquisição da mercadoria, considerando sua natureza perecível e sensível - flores, especialmente porque a desistência da compra e venda nesse caso poderia implicar na perda da mercadoria caso necessário mais tempo para sua comercialização a outro adquirente.

Nota-se que o único indício sustentado pela fiscalização é a coincidência de datas, sem qualquer embasamento documental para suportar a afirmativa de que se tratam de adiantamentos relativos aos custos da importação, elidido pela CDV e NATURA quando afirmam tratar-se de “sinal” de aquisição das mercadorias.

Vale mencionar a afirmativa posta pelo depoimento de (fl. 993-994):

7. Perguntado sobre como eram feitos os pagamentos, da mercadoria e da nacionalização, respondeu que da chegada da carga, caso decidisse ficar com a mercadoria, efetuava pagamento parcial da mercadoria e o restante pagava em alguns dias.

12. Perguntado sobre o pagamento do restante da mercadoria informou que recebia prazo que variava de 5 a 10 dias para o pagamento do restante e/ou de acordo com disponibilidade financeira. Se utilizava do sistema de conta corrente com a CDV, e as vezes devia alguns valores que se discutia devido a problemas na mercadoria.

Não só, conforme consta do parecer de fls:

A **CDV** exigia o pagamento parcial da venda no momento da chegada da carga, que contemplava valores que **inferiores a 15% do valor total da operação**, e o restante era pago no prazo de 5 a 10 dias, ou em outro prazo acordado.

Tais valores pagos na primeira parcela tinham a finalidade de demonstrar a firmeza da **Consulente**, perante a **CDV**, na operação. Vejamos, por exemplo, a operação referente à **DI 12/1835198-7**:

DI NATURA	UNIDADE	QUANTIDADE	Valor CIF Total	DIA_REGIS
1218351987	UNIDADES	34040	31980,00	02/10/12

Entrada/Saída	DI_Obs	NOTA	UNIDA	QUANTIDA	VALOR	Dia da Emissão
Saída	1218351987	3321	UN	3720	3564,22	04/10/12 00:00
Saída	1218351987	3321	UN	4800	6040,33	04/10/12 00:00
Saída	1218351987	3321	UN	6360	6643,43	04/10/12 00:00
Saída	1218351987	3321	UN	9040	9479,72	04/10/12 00:00
Saída	1218351987	3321	UN	10120	10537,98	04/10/12 00:00
					36265,68	

Em uma operação cujo preço de venda à **Consulente** foi de R\$ 36.265,68, a fiscalização entendeu ser um “**adiantamento**” de recursos para a **CDV** o pagamento no valor de R\$ 4.285,21, que **corresponde a cerca de 11,8% do valor total de venda**, e que foi **pago no dia que a DI foi registrada, com a chegada da mercadoria no porto** – o que corrobora o depoimento colacionado acima.

Veja-se, inclusive, que o valor pago pela **Consulente**, como primeira parcela do pagamento, sequer corresponde ao somatório dos custos de

importação e da “comissão trading”, que totalizara R\$ 4.373,37 (planilha de fl. 52).

A mesma situação se verifica em relação à **DI 12/1834182-5** (apresentada pela fiscalização à fl. 53 e ss.):

DI NATURA	UNIDADE	QUANTIDADE	Valor CIF Total	DIA_REGIS
1218341825	MACOS	1048	18166,00	02/10/12
1218341825	UNIDADES	15920	18166,00	02/10/12
			36332,00	

Para uma operação cujo valor CIF de importação foi de R\$ 36.332,00, a fiscalização apontou um “adiantamento” de R\$ 2.853,58, que **corresponde a 7,8% do valor da importação**, pagos no dia de registro da DI, quando a mercadoria já estava no porto. Além disso, novamente, o valor pago pela **Consulente** não corresponderia exatamente ao somatório dos custos de importação e da “comissão trading”, que totalizara R\$ 2.941,54 (fl. 54).

IIc- Tais valores, como se pode ver, correspondem a uma **parcela ínfima** perto da totalidade do valor da operação, que é paga à importadora na condição de **arras** ou **signal**, para demonstrar o seu interesse em adquirir a mercadoria.

E, no sentido da possibilidade de tais sinais nas operações de importação, sem configuração de que se trata de um indício de interposição fraudulenta, são as decisões deste Tribunal Administrativo:

Importante salientar que **é plenamente possível, que o adiantamento de recursos por parte do adquirente da mercadoria importada represente mero sinal (ou arras), como forma de garantir o cumprimento do negócio contratado**. Tal prática é plenamente comum na realidade dos negócios econômicos e devidamente prevista nos arts. 417 a 420 do Código Civil. (Acórdão nº 3201-005.520, rel. Cons. Tatiana Belisário, julgado em 24/07/2019)

Ora, a existência de antecipação de recursos, per se, não é suficiente para dar azo a referida penalidade. Isto se deve ao fato de que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, vigente a época dos fatos, dispor que será descaracterizada a operação realizada com recursos de terceiros, ainda que parcialmente, houve significativa evolução interpretativa a respeito do tema. **Primeiramente, deve-se ressaltar que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, o Código Civil prevê, em seu art. 41, o direito da prestação de garantia/arras como condição contratual de compra e venda, não podendo ser confundido como antecipação de pagamento:** (Acórdão nº 3401-010.570, Rel. Cons. Fernanda Kotzias, julgado em 16/12/2021)

Também nesse contexto, afirma o parecer técnico acostado aos autos:

III) Houve adiantamento de recursos da NATURA para a CDV para a realização das importações? A CDV possuía capacidade financeira para a realização das operações?

Resposta: Não houve adiantamento de recursos para emprego nas importações.

A CDV apresenta diversos indícios de capacidade financeira para arcar com as operações realizadas. Conforme depoimentos nos próprios autos, a CDV exigia o pagamento parcial da venda no momento da chegada da carga, que contemplava valores que inferiores a 15% do valor total da operação, como forma de garantir o fechamento do negócio. O restante era pago no prazo de 5 a 10 dias, ou em outro prazo acordado. Tais valores não correspondem a adiantamento, pois são uma parcela ínfima perto da totalidade do valor da operação. Em rigor, eles possuem todas as características típicas de arras ou sinal, para demonstrar o seu interesse em adquirir a mercadoria.

Trata-se de uma política comercial de exigência de sinal, com vistas a obter uma garantia, ainda que parcial, do pagamento do preço e a mitigar os riscos de inadimplência na operação no mercado interno. O restante do preço é pago vários dias após o desembaraço da mercadoria e da liquidação dos contratos de câmbio, que são pagos com recursos próprios da CDV. Conforme provas presentes no auto de infração, o Grupo CDV compreende diversas empresas que atuam em diferentes atividades relacionadas ao comércio exterior, Cada uma dessas empresas possui sede própria, funcionários próprios, receitas e despesas próprias, e se encontram validamente abertas e operando, além de uma lista de diversos clientes, inclusive fora do setor de flores.

A contabilidade abordada no TVF apenas corrobora o registro de tais valores, sem qualquer comprovação efetiva de que se tratam de valores para custeio dos custos de importação.

Logo, a conclusão é de que i) não há prova nos autos da existência dessa suposta solicitação de numerário entre CDV e NATURA; ii) foi acostado aos autos solicitação de numerário entre a CDV e outra pessoa jurídica; iii) não há prova nos autos de que respectivo documento seja utilizado para adiantamento dos custos da importação (exceto a frágil afirmativa do Sr. Rodrigo em depoimento); vi) não há prova de que o código utilizado nos comprovantes de transferência de valores corresponda e relacione as supostas solicitações de numerário; v) não há prova nos autos de que os valores transferidos pela NATURA à CDV correspondam a adiantamentos dos custos da importação – inclusive porque tais valores são incompatíveis; vi) o cotejo feito entre os valores das mercadorias constantes em DI, às afirmativas de que era realizado um pagamento de “sinal” no

momento do registro da DI, para garantia da aquisição das mercadorias, comprova que as transferências correspondem a 15% do valor de cada importação.

Da margem de lucro calculada pela fiscalização

Afirma a fiscalização:

Analizando o preço das Notas Fiscais de saída (Coluna “M”), cujo total é de R\$ 4.624.314,41 e comparando com os valores CIF de importação (Coluna “D”) cujo total é, de R\$ 3.873.437,00 observamos que praticamente não houve lucro em todas as importações de flores realizadas pela CDV. Se considerarmos ainda os valores dos tributos recolhidos¹² no total de R\$ 396.077,00 somados ao valor CIF das DI's de R\$ 3.873.437,00, temos que o total gasto nas importações considerando o CIF + Tributos foi de R\$ 4.269.514,00. Se considerarmos ainda outras despesas de importação como armazenagem, despachantes aduaneiros, ICMS e frete nacional e somarmos ao valor CIF + Tributos a operação geraria prejuízo.

Ora, é óbvio que a CDV se fosse a importadora de fato das mercadorias não ia correr todos os riscos inerentes das operações de importação, além de dispêndio defuncionários, alugueis, etc.. para obter prejuízo na operação. Nenhuma empresa opera para ter prejuízo.

A fiscalização se vale de bases comparativas incomparáveis – notas fiscais de saída x valores CIF de importação, para afirmar que a suposta margem de lucro, em presunçosa estimativa, é baixa para a operação, e que a suposta desvantagem suportada pela CDV é indício de interposição fraudulenta, considerando que tal pessoa jurídica deveria perseguir lucro em consonância ao que se propõe em seu âmago empresarial.

A primeira conclusão que aqui se chega é que sequer pode-se considerar o cálculo realizado pela fiscalização, porque não há qualquer possibilidade de presumir uma base de cálculo minimamente confiável comparando-se as notas fiscais de saída da CDV e os valores CIF de importação.

Ora, como bem sabemos, a precificação das mercadorias, seja a título de importação, seja a título de venda no mercado interno, não é atividade simples, que comporta poucos dados em sua composição, tão menos em afirmativas tão escassas quanto às apresentadas pela fiscalização, que, em consequência, afirma que a CDV não assumiria o risco da operação face à tão baixa margem de lucro.

Não só pela impropriedade e presunção da metodologia usada pela fiscalização para supor baixa margem de lucro para a CDV, como já mencionado no início deste voto, a mera baixa margem de lucro em operação de pessoas jurídicas quando oriundas de uma operação de

importação, não se configura indício suficiente a embasar – ainda que constante outros elementos que serão tratados a seguir, a infração de interposição fraudulenta mediante fraude ou simulação.

Para além disso, a despeito da fiscalização também esforçar-se de modo notório para combater a liberdade disposta no artigo 170, da Constituição Federal, quanto à livre iniciativa, não há que interferir a fiscalização – e aqui tão menos porque embasada por meros valores presumidos em cálculos que não lhe são competentes, estabelecer uma margem mínima ou máxima de lucro ou valor agregado que deve a pessoa jurídica exercer sobre a sua mercadoria.

Especialmente na esfera aduaneira, a interposição fraudulenta pode referir-se ao subfaturamento ou subvalorização, que são infrações que carregam análise de elementos completamente diferentes dos que aqui foram abordados, tal como a eleição de declarações de importação paradigmas (para valoração aduaneira), ou a constatação de falsidade ideológica – devidamente comprovada, dos documentos que foram utilizados para a operação de importação.

Entendo que a margem de lucro analisada pela fiscalização relaciona-se tão somente à liberdade de determinação do custo de sua mercadoria, e qual será a margem de lucro praticada, em consonância ao que se pretende em termos de logística, organização financeira, finalidades empresariais, dentre outros elementos que são intrínsecos à perspectiva da livre iniciativa.

Entretanto, e aqui apenas em *obiter dictum*, para maior esclarecimento sobre o tema, a NATURA apresentou petição após recurso voluntário, na qual afirma, em síntese:

Em primeiro lugar, o fiscal aponta uma suposta ausência de lucro, mas basta comparar numericamente os valores informados para verificar que a acusação não subsiste. Comparando o valor das NFs de saída com os valores CIF de importação, haveria uma margem de lucro de aproximadamente 19,4%, e se se comparar o valor CIF acrescido dos tributos recolhidos, a margem de lucro ainda seria de aproximadamente 8,5%.

A fiscalização busca “robustecer” a sua argumentação afirmando que o lucro seria menor considerando custos como o frete nacional, armazenagem e ICMS. Entretanto, a ilação da fiscalização não procede por três razões simples e objetivamente verificáveis:

- i) durante a fiscalização, foi fartamente esclarecido que as flores eram retiradas nos armazéns do Aeroporto de Cumbica diretamente pelos clientes, razão pela qual não havia custo de frete nacional para a CDV (por exemplo, fl. 275);
- ii) a respeito da armazenagem, a própria fiscalização afirmou no TVF (fl. 37), que as mercadorias eram vendidas logo após chegarem no país e

serem desembaraçadas, o que é contraditório com a afirmação de que esse seria um custo relevante da operação; e

iii) o ICMS não é um custo da operação de venda, pois, conforme a legislação do Estado de São Paulo (onde se situam a CDV e a NATURA) o as flores são isentas de ICMS conforme o Inciso V do Artigo 36 do Anexo I do RICMS/001, já as plantas ornamentais são diferidas conforme inciso VI do Artigo 350 do RICMS.

Portanto, resta evidente que, a partir dos próprios valores apontados pela fiscalização, há uma margem de lucro nas operações da CDV de pelo menos 8,5%, o que não pode ser arbitrariamente considerado como uma margem ínfima, especialmente se tratando de um produto natural, vendido em grandes quantidades.

Em segundo lugar, ao se afirmar que uma determinada margem de lucro é irrisória ou ínfima, o auditor-fiscal assume o ônus probatório de comprovar essa informação por algum meio de prova. Entretanto, no presente caso, a fiscalização não apresentou quaisquer transações comparáveis do mesmo setor, para demonstrar qual seria uma margem de lucro “padrão”, tampouco há qualquer indicativo de que haveria um valor mínimo esperado de lucro, razão pela qual não há nos autos elementos que permitam concluir que a lucratividade da operação teria sido nula ou irrisória, considerando-se o setor econômico e transações comparáveis (fls. 2070 e 2071).

Na ausência de tais comparativos, não há como extrair qualquer conclusão válida sobre a lucratividade das operações analisadas. A simples menção de que “praticamente não houve lucro” constitui mera conjectura, desprovida de base técnica e fática que a sustente – sobretudo após se verificar, como dito acima, que grande parte dos custos projetados pelo fiscal inexisteram. A falta de uma referência concreta para determinar o que seria uma margem padrão ou aceitável inviabiliza qualquer juízo de valor sobre a suposta anormalidade das operações.

Além disso, a lucratividade de uma operação comercial pode variar em função de múltiplos fatores legítimos. A margem de lucro reduzida por si só não é indício suficiente de interposição fraudulenta, a menos que conjugada com outros elementos objetivos que demonstrem claramente a intenção de ocultação do real adquirente.

No presente caso, a ausência de qualquer análise ou parâmetro que indique o que seria uma margem de lucro aceitável demonstra que o fundamento da fiscalização para sustentar a interposição fraudulenta é

insuficiente. Em última análise, a fiscalização incorre em uma inversão do ônus da prova, na medida em que impõe ao contribuinte a tarefa de justificar sua lucratividade, sem que tenha sido estabelecido, pela própria administração, qualquer padrão objetivo que legitime a conclusão pela existência de irregularidades. (...)

Vê-se que a margem de lucro ainda que dentro dos parâmetros considerados pela fiscalização chega a quase 20%, e que os valores relativos ao frete nacional, armazenagem e ICMS pressupostos pela fiscalização como elementos que poderiam interferir em tal margem, não devem ser considerados, porque não havia custo de frete nacional para a CDV, bem como pelo fato das flores serem isentas de ICMS no Estado de São Paulo.

E não só, a fiscalização não apresenta, de fato, nenhum comparativo para sustentar que a margem de lucro é ínfima.

Portanto, ainda que fossem levadas em consideração as afirmativas postas pela fiscalização em relação à irrisória margem de lucro, no conjunto fático probatório, e no exercício hercúleo da presunção dos valores auferidos pelo relatório fiscal, tais argumentos não se sustentam.

Da ação penal 0011765- 05.2016.4.03.6105 (falsidade ideológica) – absolvição dos sócios da NATURA

Trouxe aos autos a recorrente decisão judicial transitada em julgado quanto ao crime de falsidade ideológica das declarações de importação e demais documentos relativos às operações aqui debatidas.

Peço vênia para reproduzir os principais trechos do acórdão:

(...)

Os depoimentos das testemunhas que trabalharam nas empresas são uníssonos no sentido de que não houve fraude e de que todo o procedimento de importação e revenda foi realizado de forma regular.

A testemunha Rodrigo de Farias, ex-funcionário da CDV, disse que trabalhou na empresa como analista de importação, de 2008 a 2013, ocasião em que fazia o preenchimento de Declarações de importação, sendo subordinado direto de Rogerio. Questionado pela acusação sobre qual era o ramo de atuação da CDV, respondeu que era o de processos de importação e não se recordava se era importação própria ou para fins de revenda. Alegou que não se recorda do que afirmou em sede investigatória.

Frisa-se que, embora não tenha se recordado na ocasião do depoimento judicial, em sede investigativa, Rodrigo confirmou a existência de Formulários de Solicitação de numerário, que seriam enviados a todos os

clientes, como forma de adiantamento dos tributos de importação. No entanto, nenhum Formulário referente a empresa NATURA foi anexado aos Autos, de modo a subsidiar a informação.

O que se vê são formulários referentes a outras empresas, que não dizem respeito aos fatos aqui tratados.

Mesmo na hipótese de comprovação de pagamento dos tributos por parte da NATURA, não se pode perder de vista a possibilidade de esses valores estarem previstos na avença contratual como parte das obrigações da contratante NATURA, amparada na autonomia da vontade das partes, o que não tem o condão de alterar o contribuinte dos impostos. Por sua vez, a testemunha HENRIQUE TADEU SPRINGER MAEDA, contador na empresa NATURA desde 2012 esclareceu que as flores são produtos perecíveis e que, por esse motivo, as compras precisavam ser rápidas.

Antes da chegada da mercadoria no Brasil já eram realizadas as negociações. Informou que o pagamento não era antecipado, primeiro chegavam as notas fiscais e depois o financeiro as quitava.

Em seu interrogatório, Rogério Sarmento justificou que as operações de compra e venda precisavam ser rápidas, tendo em vista que as flores são produtos perecíveis. Explicou a dinâmica da seguinte forma: As compras das flores eram negociadas pelo filho Alexandre, que conseguia um crédito de 30 dias junto aos fornecedores estrangeiros; uma semana após a compra, as flores eram enviadas. Nesse período, fazia a oferta para seus clientes e vendia para aquele que oferecesse mais. Quando a mercadoria chegava no Brasil a venda já estava efetivada, na DI era mencionado o nome da empresa para a qual tinha sido vendida. Ou seja, compravam a prazo e vendiam à vista para seus clientes, que já retiravam as flores no aeroporto. O acusado Charles, ao ser interrogado, afirmou que o mercado de flores é de oferta, sendo que os fornecedores ofertam o que tem. Aduz que a negociação se dava direto com a CDV e não possuíam contato com os exportadores.

(...)

Em que pesem os argumentos colecionados pelo Fisco no PAF, as notas fiscais de entrada e saída das mercadorias relacionadas na planilha elaborada pela Receita (ID 196403190), longe de reforçarem o argumento acusatório, atestam a ocorrência das operações de compra e venda.

O fato de a NATURA retirar as mercadorias direto no aeroporto, as quais não transitavam pelo estoque da CDV, pode ser explicado pela

característica do mercado, que é altamente dinâmico, em razão do pouco tempo de vida das flores.

Dos elementos probatórios produzidos, tem-se que, ainda que os réus não tenham demonstrado de forma incontroversa a dinâmica das importações, os seus argumentos geraram dúvidas, as quais não foram solvidas na instrução processual.

No processo penal, para que haja uma condenação, é essencial que seja atingido um padrão probatório minimamente satisfatório, obtendo-se prova além da dúvida razoável. Assim sendo, não se demonstra que se tenha atingido o padrão probatório indispensável à condenação criminal, qual seja, a prova “além da dúvida razoável” com relação ao acusado.

Deve, pois, ser absolvido por ausência de provas de autoria e dolo.

Em que pese a inexistência de relação processual direta de prejudicialidade, a absolvição dos réus quanto ao crime de falsidade ideológica – que seria um dos principais pilares da presente acusação de interposição fraudulenta, **POR FALTA DE PROVAS**, que demonstram justamente o contrário, que é a legitimidade das operações, **é necessário considerar a força da respectiva decisão.**

Inclusive, a decisão reforça a dinâmica das operações de importação em razão da natureza da mercadoria, pela incontroversa característica do mercado fiscalizado, que é de flores, que como já exaustivamente abordado, é mercadoria sensível e altamente perecível se não houver rápida circulação e adequado armazenamento.

Considero tal decisão um dos principais pressupostos que desarma a acusação fiscal de existência de interposição fraudulenta de terceiros, ratificando a legitimidade dos documentos fiscais, contábeis, e da logística da operação aqui debatida.

Da inexistência de simulação ou fraude

Como dito, desde o início deste voto, a interposição fraudulenta, mediante comprovação de fraude e simulação, carrega como um de seus aspectos mais importantes o fluxo financeiro da operação e a capacidade econômica e financeira do importador que, se demonstrado o caráter fraudulento da operação, é meramente utilizado como laranja para acobertar o real adquirente com objetivo de burlar o controle aduaneiro – quando inexistente habilitação para operar no comércio exterior, bem como para blindagem de patrimônio, quando da decorrência de lançamento tributário ou aduaneiro da operação internacional.

No caso em comento, como já enfrentados os indícios utilizados pela fiscalização, em consonância ao conceito de simulação, não há qualquer lastro documental ou qualquer forte indício para desconsiderar a legitimidade da operação, inexistente simulação ou fraude.

Não foram apresentados nos autos, tão menos levados em conta pela fiscalização, os contratos de compra e venda das mercadorias, as ordens de compra, ou qualquer elemento

que aponte que a negociação da importação foi realizada pelo sujeito oculto (NATURA), resumindo-se somente aos supostos adiantamentos pela “solicitação de numerário”, que sequer são do sujeito passivo, bem como em relação ao curto espaço de tempo de emissão das notas de entrada e saída emitidas pela CDV, não existem elementos duvidosos contábeis do importador e do sujeito oculto, nem a demonstração do fluxo financeiro da operação, que tenham o condão de demonstrar a incapacidade financeira do importador em contraste à capacidade e o fluxo financeiro suportado pelo sujeito oculto.

Contrário às alegações do auto de infração, a fiscalização é embasada pela coerência dos próprios registros de ambas as pessoas jurídicas, em relação às notas fiscais e declarações de importação, o que corrobora os registros fiscais e contábeis das operações, sem lastro em qualquer indício fraudulento, senão meras suposições que carecem de provas, inexistentes no presente processo administrativo.

Conforme parecer elaborado pelos ex-conselheiros Diego Diniz e Carlos Daniel, nota-se um resumo plausível da desconsideração dos indícios equivocadamente levantados pela fiscalização, que ratificam a insubsistência da acusação de interposição fraudulenta:

Elemento Indiciário	Caso Concreto
Vinculação entre importador e adquirente	Inexistência de qualquer vinculação entre a CDV e a Consulente ; entre a CDV e os exportadores , ou entre a Consulente e os exportadores .

ou entre este e o exportador estrangeiro	
Aportes financeiros feitos pelo adquirente em favor do importador em valores e datas próximos àqueles a serem gastos na operação de importação	A Consulente fez pagamento de sinal em valores inferiores a 15% do preço total da operação (em uma das DI's analisadas pelo fiscal, não chegou a 8%), no momento do registro da DI ou após tal data, como forma de garantir seu interesse na aquisição da mercadoria, e o restante era pago muitos dias depois, da forma acordada com a CDV. Os recursos empregados para o pagamento da operação de importação eram de titularidade da CDV.
Importador de fachada (inexistência de estrutura física, capacidade econômica ou operacional)	A CDV pertence ao Grupo CDV, com diversas empresas que atuam em diversas atividades do comércio exterior. Ela comprovadamente possui diversos clientes do mesmo setor da Consulente e ainda de setores empresariais diversos. Ela possui capacidade econômica para arcar com as importações por conta própria, e diversos funcionários próprios. A CDV apresentou também contratos de financiamento e empréstimos obtidos junto ao Banco Bradesco (fl. 139), para obtenção de recursos para suas atividades. A empresa não possui armazéns próprios, mas demonstrou nos autos a contratação da armazenagem junto à INFRAERO, para as hipóteses em que ainda não tinha vendido a mercadoria, comprovando essa retratada por comprovantes de pagamentos pela contratação do serviço de armazenagem.
Transferência contínua e imediata das mercadorias ao adquirente, assim que desembaraçadas	Em razão do caráter perecível da mercadoria (flores), uma vez firmado o contrato com o exportador, a CDV iniciava a busca por clientes interessados no Brasil, razão pela qual essa negociação muitas vezes era concluída antes do desembaraço aduaneiro. Em razão disso, as flores eram desembaraçadas e embarcadas em caminhões refrigerados dos Clientes, continuamente. Entretanto, há diversas oportunidades que transcorrem muitos dias entre o registro da DI e a saída das mercadorias importadas, conforme se verifica do batimento das DI's com as Notas Fiscais de Saída.
Margem de lucro do importador na venda dos bens importados nula ou irrisória	O fiscal aponta em uma das operações uma margem de lucro de aproximadamente 8,5% (se considerado apenas a diferença entre o preço CIF e o valor da NF de saída, chega a 19%), e afirma que "praticamente não houve lucro". Entretanto, a fiscalização não apresentou quaisquer transações do mesmo setor para demonstrar qual seria uma margem de lucro "padrão"⁴², tampouco há qualquer indicativo de que

	haveria um valor mínimo esperado de lucro, razão pela qual não há nos autos elementos que permitam concluir que a lucratividade da operação teria sido nula ou irrisória, considerando-se o setor econômico e transações comparáveis.
Comunicações mantidas entre adquirente e exportador.	Não há nos autos nenhuma comunicação (e-mail, mensagem, whatsapp ou algo que o valha) entre a Consulente e os exportadores. Tampouco há quaisquer mensagens que indiquem uma orientação da Consulente para a CDV, a respeito da aquisição. Todas as tratativas com os exportadores eram feitas exclusivamente pela CDV.
Ascendência do adquirente sobre aspectos da importação	Não há qualquer documento que demonstre que a Consulente teria ascendência sobre a realização da importação. Pelo contrário, toda a realização da operação é feita pela CDV (e demais empresas do grupo), que cuidam de todos os aspectos relacionados a ela.

(...)

Elemento Indiciário	Caso Concreto
Elementos relacionados à transação comercial e prestação de serviços	
Contratos	Não há qualquer contrato firmado entre a Consulente e os Exportadores. O contrato existente entre a Consulente e a CDV é um contrato de compra e venda, negociado após a aquisição da mercadoria no exterior, ainda que antes da chegada no Brasil. O TVF não menciona em momento nenhum contrato firmado entre as partes envolvidas na fiscalização.

Ordens de Compra	Inexiste nos autos qualquer menção à existência de ordens de compra da Consulente emitidas antes da aquisição feita no exterior pela CDV, o que poderia indicar uma encomenda. O que consta nos autos é que a CDV adquiria a mercadoria e em seguida oferecia à Consulente e aos seus demais clientes do setor.
Elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto	Não há nos autos nenhuma comunicação (e-mail, mensagem, whatsapp ou algo que o valha) entre a Consulente e os exportadores. Tampouco há quaisquer mensagens que indiquem uma orientação da Consulente para a CDV, a respeito da aquisição. Todas as tratativas e negociações com os exportadores eram feitas exclusivamente pela CDV.
Elementos relacionados à liquidação financeira e controles	
Registros contábeis do importador e do sujeito oculto	Na contabilidade da CDV consta uma conta de passivo relativo aos fornecedores estrangeiros, que demonstra haver a escrituração contábil das obrigações assumidas com os exportadores, o que é natural ao adquirente das mercadorias.
Não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados	A CDV apresentou à fiscalização todos os seus extratos bancários e, ainda assim, foi lavrada uma RMF para acessar todos os dados bancários da importadora. Desse modo, a fiscalização verificou a plena disponibilidade de recursos e o emprego deles nas operações de importação, pela CDV. Caso a CDV não tivesse comprovado a origem dos recursos, o fiscal teria lavrado o auto de infração utilizando-se da modalidade presumida da interposição fraudulenta, o que não ocorreu no presente caso em razão da comprovada capacidade financeira da CDV.
Ausência de capacidade financeira do importador	A CDV pertence ao Grupo CDV, com diversas empresas que atuam em diversas atividades do comércio exterior. Ela comprovadamente possui diversos clientes do mesmo setor da Consulente e de setores diversos. Ela possui capacidade econômica para arcar com as importações por conta própria, e diversos funcionários próprios, como foi verificado pela fiscalização. Apresentou contratos de locação, alvará de funcionamento, além do comprovante do recolhimento de tributos e contas. A CDV apresentou também contratos de financiamento e empréstimos obtidos junto ao Banco Bradesco (fl. 139), por obtenção de recursos para suas atividades. Os supostos "adiantamentos" (que em rigor são o <u>final</u> para garantir a venda de um produto altamente perecível e após a sua entrada no país) não chegam a 15% do valor CIF da mercadoria, às vezes menos que isso.

Comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação	Atendendo à intimação fiscal, a CDV apresentou a íntegra dos seus extratos bancários e os contratos de câmbio referentes às importações realizadas, bem como contratos de financiamento e empréstimos junto ao Banco Bradesco, elementos probatórios estes aptos a demonstrar a origem e disponibilidade dos recursos, bem como o seu emprego para quitar obrigações junto aos exportadores.
--	---

Nota-se que não só a fiscalização não logrou êxito em comprovar a interposição fraudulenta, o contrário disso foi exaustivamente demonstrado, de modo que ambas as pessoas jurídicas envolvidas no presente processo possuem capacidade financeira, tem pleno funcionamento, possuíam em suas atividades outros clientes (CDV e NATURA), e sustentavam simples relação comercial que, pela natureza das mercadorias (flores), diferenciava-se das operações de importação e revenda mais comuns de mercadorias que comportam maior tempo de armazenamento, dentre outras características.

Não se está a negar que o levantamento realizado pela fiscalização – em relação aos indícios do presente processo, seriam hábeis a ensejar abertura de procedimento fiscalizatório e aprofundamento na produção de provas, mas definitivamente não são suficientes para sustento da acusação de interposição fraudulenta de terceiro punível com a multa substitutiva da pena de perdimento.

Considerando, nesse contexto que, não houve comprovação que o suposto o suposto adquirente da mercadoria e intermediário entre importador e o encomendante utilizou, recursos repassados pelo encomendante oculto, para adquirir as mercadorias no exterior; tão menos que o suposto adquirente e intermediário não apresentava incapacidade operacional e econômico-financeira para realizar as operações declaradas por sua conta e ordem; ou apresentado qualquer indício que nas operações de revenda das mercadorias, realizadas no mercado interno, ao encomendante predeterminado, foram praticados preços artificialmente subfaturados, com a evidente finalidade de fraudar o pagamento dos tributos devidos nas respectivas operações, não há que se falar na ocorrência da infração aqui debatida.

Não há, portanto, elementos comprobatórios que demonstrem a existência da simulação ou fraude, tipos intrínsecos e imprescindíveis à ocorrência de interposição fraudulenta, logo, deve o auto de infração ser cancelado.

Conclusões

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade do RMF, para desconsiderar as movimentações financeiras do Banco Bradesco, acolho a preliminar de mérito para reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente, e, vencida nesse ponto, no mérito, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, cancelando-se o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

Leonardo Honório dos Santos, redator designado

Tendo sido rejeitadas as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do RMF, vencida, nestes pontos, a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora), que reconhecia a prescrição intercorrente e a nulidade do RMF; apresento voto vencedor, conforme designado pelo presidente de Turma Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Com a devida vênia ao voto da ilustre relatora, no tocante a eventual prescrição intercorrente, considero aplicável a Súmula CARF nº 11:

Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.
(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, tendo em vista que o presente julgamento se dá no âmbito do processo administrativo fiscal - regulamentado pelo Decreto 70.235/72 - resta incabível a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, parágrafo 1º da lei 9.873/99.

Com relação ao RMF, verificou-se que a autoridade fiscal observou e motivou corretamente o procedimento de requisição das movimentações financeiras, conforme estabelecido pela legislação.

Explicando melhor - o fato de a fiscalização ter preenchido todas as opções do formulário, fl., não ocasionou vício capaz de gerar nulidade, pois não houve prejuízo ao pleno exercício do contraditório e ampla defesa. Esta conclusão é possível, tendo em vista que, na folha seguinte, a autoridade fiscal declinou e especificou os motivos concretos que levaram à RMF, não restando dúvida quanto aos elementos necessários do respectivo ato.

Portanto, reitero o voto por rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do RMF.

Assinado Digitalmente

Leonardo Honório dos Santos