



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

Processo n° 11968.000284/2004-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.952 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria MULTA - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
Recorrente AGUALUPE COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 08/01/2003, 24/01/2003

IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a falta de comprovação da origem, disponibilidade e da efetiva transferência de recursos empregados nas operações de comércio exterior, infração punível com a pena de perdimento, cabendo a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

A lei prevê a presunção de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior se a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não for comprovada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que votaram no sentido de excluir do lançamento, as DIs que foram registradas fora do período abrangido pelo procedimento da IN SRF nº 228/2002.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olimiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 08-17.075, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela AGUALUPE - Comércio de Alimentos Ltda. (doravante denominada de **AGUALUPE**), em acórdão assim ementado (fls. 251/264):

Assumo: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 08/01/2003, 24/01/2003

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A lei prevê a presunção de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior se a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não for comprovada.

Considera-se dano ao Erário a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 01/09, constituído para cobrança da multa prevista no art. 23, inc V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no montante de R\$ 190.427,22, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, por meio das Declarações de Importação (DI) nº 03/0016010-5 e 03/0067395-1, que, sujeitas à pena de perdimento, não foram localizadas ou foram consumidas:

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 apena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Da autuação

Na descrição dos fatos, aqui sintetizada, as autoridades administrativas informam que a instauração do procedimento especial, previsto na Instrução Normativa (IN) SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, foi motivada pela existência de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada pelo contribuinte, nos termos do art. 1º, da mesma norma, e visou apurar a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias importadas, assim como a origem dos recursos aplicados nessas operações.

A empresa Agualupe Comércio de Alimentos Ltda (Agualupe) foi intimada a apresentar a documentação que comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos recursos empregados nas operações de comércio exterior realizadas no período de novembro de 2001 a janeiro de 2003. Reclamou-se, ainda, o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, munido de documentação que atestasse o efetivo funcionamento da empresa e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias.

O Relatório Final de Fiscalização (fls. 60/77), elaborado pelo Serviço de Fiscalização Aduaneira (Sefia), da Alfândega do Porto de Recife, parte integrante do presente auto, analisa minuciosamente a documentação apresentada pela Agualupe, aborda aspectos relativos à sua existência e ao seu funcionamento, bem como da capacidade econômico-financeira da empresa e seus sócios e traça um perfil do importador desde a sua constituição até a ocorrência das operações de comércio exterior que culminaram com a fiscalização em questão.

Os autuantes aduzem que, seguindo na análise realizada pelo Sefia, os indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômico-financeira evidenciada pelo contribuinte tomaram-se provas reais na medida em que a empresa não comprovou a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, nem mesmo aqueles usados na constituição da empresa.

E, afirmam que como bem explanado no já referenciado relatório, os sócios, sob cuja direção a empresa passou a atuar no ramo de comercialização de produtos importados, não demonstraram a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados na aquisição das cotas do capital social. Ademais, restou evidenciada a incapacidade econômico-financeira da empresa para realizar suas atividades comerciais, entre elas suas operações de importação.

Informam que por meio do Parecer Sarat nº 009/2003 (fls. 83/111), formalizado no processo nº 10480016975/2002-28, foi concluído o procedimento especial, com proposta para a declaração de inaptidão do contribuinte junto ao CNPJ, proposta que foi acatada pela Administração (fls. 112/1 19).

Noticiam que, antes da conclusão do procedimento especial de fiscalização, em atenção a liminar concedida no MS nº 2003.83.00.011319-1 da 6ª Vara Federal [sic] (fls.33/39) as mercadorias a que se referem as DI nº 03/0016010-5 e 03/0067395-1, objeto deste auto de infração, foram liberadas e entregues ao importador sem a prestação de garantia.

Os fiscais registram que o procedimento especial foi concluído com a presunção legal de interposição fraudulenta, nos termos do art. 23, inc. V e § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pela MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/02 e que, essa conclusão, plenamente demonstrada no já citado Relatório Final de Fiscalização, de fls. 60/77, da Alfândega do Porto de Recife, e' base para a autuação proposta neste processo. Asseveram, ainda, que decorre da mesma presunção a pena de perdimento e que, ocorrida a comercialização das mercadorias (fls. 41/43), aplica-se ao importador a multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do art. 23, inc. V, §§ 1º e 3º, do mesmo decreto-lei.

Finalizando, informam que o valor aduaneiro é composto pelo valor das mercadorias (Incoterms FOB), acrescido do custo do transporte intencional (frete) e da despesa com capatazia, esta declarada pelo próprio importador no campo de Informações Complementares da DI.

Da impugnação

Tendo sido frustradas as tentativas de dar conhecimento do auto de infração por meio de Aviso de Recebimento, conforme documentos de fls. 120/123, o interessado foi cientificado, em 08/06/04, por meio do edital de fl. 124 e apresentou, em 01/07/04, a impugnação de fls. 126/135, onde alega, em resumo, que:

- a empresa, através de medida judicial, liberou parte das mercadorias altamente perecíveis que se encontravam no Porto de Suape em condições precárias de armazenamento, sem a prestação de garantia, tendo em vista que todos os impostos incidentes achavam-se pagos e, ainda, que a Presidência do TRF da 5ª Região afastou a presunção de interposição fraudulenta de terceiros, conforme liminar já anexada ao processo, baseando-se para tanto na documentação acostada pela empresa;

- a liberação do restante das mercadorias referentes à DI nº 03/0067395-1 se deu em 28/03/03, também através de ordem judicial, contudo, após o vencimento da sua validade (27/03/03). Assim, constatou-se a sua deterioração, vez que ficaram sob sol e chuva no Pátio do Porto de Suape, conforme laudo do Ministério da Agricultura anexado. Portanto, quanto a essa mercadoria não houve comercialização ante a sua imprestabilidade para consumo humano;

- passado mais de um ano de fiscalização, a Inspetora da Alfândega do Porto do Recife proferiu decisão no sentido de declarar inapto o CNPJ da Impugnante por suposta interposição fraudulenta de pessoas e incapacidade operacional. Dessa decisão, a Impugnante apresentou recurso ao Superintendente Regional da Receita Federal, autoridade imediatamente superior àquela que proferira a decisão, posto haver erros grosseiros no corpo do decisum, que por si só desnaturam tanto a alegada interposição de terceiros quanto a incapacidade operacional;

- sem o devido enfrentamento das questões levantadas, o Superintendente- Adjunto da 4ª Região Fiscal negou-se a dar seguimento ao recurso da parte interessada, barrando a revisão da decisão pela instância superior e, conseqüentemente, contrariando o sagrado direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório; V - a aplicação de multa no caso em comento é indevida, porquanto indevida também o é a declaração de inaptidão do CNPJ da empresa, da qual decorre. E isso é facilmente verificável, a par das erronias encontradas no processo administrativo que decidiu a questão;

- a declaração de inaptidão do CNPJ da Impugnante funda-se na premissa de que a empresa em questão não teria comprovado a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, bem assim que não existiria de fato, ante a falta de capacidade operacional e falta de patrimônio;

- não observou a julgadora [se refere à Inspetora da Alfândega do Porto de Recife, autoridade administrativa que declarou a inaptidão] que a empresa comprovou, ao longo desses nove meses de investigação, o seu real funcionamento, fornecendo todos os documentos que lhe foram solicitados e, inclusive, justificando o retardamento na entrega, quando ocorrido. Por outro lado, abriu espontaneamente o seu sigilo bancário fornecendo cópias dos seus extratos de conta corrente para comprovar que se utilizou de uma factoring e de adiantamento de clientes para obter os recursos necessários à importação. Logo, restou demonstrada a origem e a disponibilidade dos recursos utilizados nas importações;

- a Recorrente ostenta contrato de administração financeira com a Valor Factoring (conforme documentação entregue) e fez da mesma forma a entrega da listagem de seus clientes;

- O alegado baixo consumo de energia da empresa de modo algum caracteriza a incapacidade operacional da empresa,

posto que ficou mais do que comprovado que os serviços são terceirizados e não são desenvolvidos na sede da impugnante;

- outro equívoco grosseiro diz respeito à alegação de que "houve montagem, vez que a cronologia do arquivamento na JUCEPE não teria observado a ordem natural dos fatos", pois os carimbos de registro da JUCEPE comprovam a seqüência normal dos arquivamentos;

- portanto os "fortes indícios" em que se baseou a fiscalização para propor a declaração de inaptidão do contribuinte não passam de mera especulação desprovida de razoabilidade. Ao passo em que a conduta da fiscalização agride sobremaneira, entre outros, o princípio administrativo da verdade material. Por essas razões, é que foi pedido o periciamento em todos os documentos fiscais e contábeis da empresa que foi negado sob o fundamento de que não se teria demonstrado a sua finalidade, o que não é verdade, posto que a perícia foi requerida para se comprovar que a empresa existia e existe de fato e de direito;

- por essas razões é que a empresa fez impetrar Mandado de Segurança Perante a Justiça Federal, Processado sob o nº 2004.83.00.012769-8 para proteger o seu direito líquido e certo de ver apreciado o recurso interposto por uma autoridade superior a que proferiu a decisão e também, para garantir o direito à produção de prova pericial, essencial para o deslinde da questão;

- a decisão de inaptidão do CNPJ, e a conseqüente pena de perdimento das mercadorias, não pode prosperar, posto tratar-se de penalidade demasiadamente gravosa, que só pode ser levada a termo, com provas concretas e inequívocas, do cometimento do fato delituoso e de sua autoria. Isso, atente-se, após instaurado um contraditório amplo, inclusive, com a produção da prova pericial requerida. O que está em jogo é a vida de uma empresa, é a paralisação de uma atividade econômica, que traz divisas para o País, que gera empregos e recolhe tributos;

- a fiscalização aduaneira extrapolou o seu poder de polícia. Tenta fazer de "bode expiatório" uma empresa idônea, que existe de fato e de direito e que sempre pagou suas obrigações tributárias em dia, conforme expressam as Certidões Negativas de Débitos, já anexadas, que comprovam não haver evasão fiscal;

- o que se percebe, na decisão em tela, é um emaranhado de acusações infundadas, baseadas única e exclusivamente na leitura e na interpretação pessoal que o fiscal fez da realidade fática. Isso, sem sequer considerar toda a documentação que a empresa vem enviando ao Fisco, durante esses nove meses de fiscalização;

- o fato de sua empresa não ostentar uma grande estrutura física e de preferir trabalhar com mão de obra terceirizada, também não são indícios de empresa filtro. Não há impeco na legislação pátria, para tanto. E se não há vedação legal, a empresa tem o direito de administrar o seu negócio do jeito que melhor lhe

aprouver;

- ao contrário, quanto ao administrador público, o seu agir deve ser estritamente pautado na Lei (Princípio da Legalidade) e na impessoalidade, sendo-lhe defeso qualquer ato de discricionariedade, em favor ou contra o administrado, principalmente, quando não tem nenhuma prova do que foi alegado;

- a Agualupe não pode responder ou ser responsabilizada por quaisquer irregularidades, acaso cometidas pelas empresas elencadas no decísium;

- a pena de perdimento imputada à defendente, somente tem aplicabilidade nos casos em que há dano ao Erário, essa é a dicção do § 1º, do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/76, com a nova redação da Lei nº 10.637/02. Portanto, o dano efetivo aos cofres públicos é condição sine qua non, para a aplicação da pena de perdimento, conforme entendimento firmado por nossos tribunais, segundo os julgados que se colaciona;

- no caso em tela não houve dano ao Erário, não houve falta de recolhimento de impostos ou pagamento a menor. Muito menos, ocultação de mercadorias, ou quaisquer outros artifícios dolosos, com o fim de não se pagar tributo devido ou de burlar a lei tributária, cada operação de importação estava, como de fato está, acobertada com o pagamento dos tributos incidentes e com o pagamento das respectivas taxas de armazenagem, conforme comprovam os documentos entregues à fiscalização aduaneira.

Por fim, o impugnante aduz que “Por essas razões é que o auto de infração, ora impugnado, e a cobrança respectiva não devem prosperar, ante o que se requer desde já a sua anulação ou, alternativamente, a suspensão do processo administrativo até final decisão do judiciário acerca da questão”.

Do pedido de diligência

Em 24/03/05, foram solicitadas à unidade preparadora medidas saneadoras do processo, por meio do Pedido de Diligência DRJ/FOR nº 128, nos termos ali consignados (fls. 221/222), tendo em vista que o relator então designado, em análise à peça impugnatória, constatou que

(...) a assinatura aposta na folha 135, não se consegue identificar a quem a mesma pertence, tampouco se corresponde a um dos outorgados constantes do instrumento procuratório de folha 136. Sob tal assinatura consta unicamente a indicação, do que parece ser a inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil, ou seja, “OAB/PE: 13.458”.

Da mesma forma, não constam no processo quaisquer documentos (RG, etc.) que identifique o signatário.

A diligência foi profícua, trazendo aos autos os documentos de fls. 229/233.

Finalizando o relatório, consigne-se que não há registros de que tenha sido aberto processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

Como se vê, trata-se o presente processo do Auto de Infração (fls. 02/10), constituído para cobrança da multa prevista no art. 23, inc V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, por meio das Declarações de Importação (DI) nºs **03/0016010-5** e **03/0067395-1**, que, sujeitas à pena de perdimento, não foram localizadas ou foram consumidas.

No Relatório de Fiscalização (fls. 65/82 do e-processo), elaborado pela Fiscalização Aduaneira da Alfândega do Porto de Recife, que é parte integrante do presente auto, analisa minuciosamente a documentação apresentada pela AGUALUPE, abordando aspectos relativos à sua existência e ao seu funcionamento, bem como da capacidade econômico-financeira da empresa e do seus sócios. Traça ainda, um perfil importador desde a sua constituição até a ocorrência das operações de comércio exterior que culminaram com o procedimento em questão.

O auto de infração que cominou com a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em razão de prática de interposição fraudulenta em operação de importação, caracterizado de forma presumida, conforme o disposto no art. 23, § 2º, do DL nº 1.455, de 1976. A Recorrente, selecionado para fiscalização nos moldes do procedimento especial previsto na IN SRF nº 228/2002, não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados pela empresa no comércio exterior, conforme restou consignado no processo relativo à Representação Administrativa para Fins de Declaração de Inaptidão no CNPJ - PAF nº **10480.016975/2002-28**, proposta que foi acatada pela Administração Tributária, conforme cópia em anexo às fls. 88/120.

A Recorrente, cientificada da referida decisão da DRJ em 09/06/2010 (fl. 267), apresentou em 09/07/2010 (fl. 275) o presente recurso voluntário de fls. 275/281, com as alegações abaixo sintetizadas:

1) Da inocorrência de Interposição Fraudulenta de Terceiros.

a) aduz que, por intermédio de **decisão judicial**, o recurso referente ao PAF nº 10480016975/2002-28, em que se apura a suposta interposição fraudulenta de terceiros e o cancelamento do CNPJ da empresa, voltou a tramitar na repartição competente e seguiu para apreciação da autoridade imediatamente superior. Assim, conforme informação obtida no sítio da RFB (Sistema Comprot), nesta data, o processo se encontra em "andamento";

b) que desta forma, trata-se, por óbvio, de situação de prejudicialidade que interfere sobremaneira no presente processo, em que se converteu a pena de perdimento em multa pecuniária, posto que a suposta interposição fraudulenta ainda vai ser apreciada em grau de recurso hierárquico. Portanto, a aplicação de multa no caso em comento é indevida, porquanto indevida também é a Declaração de Inaptidão do CNPJ da empresa, da qual decorre;

c) ressalta o princípio da presunção de inocência, desdobramento do princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LVII da CF, que dispõe: "*ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgada da sentença penal condenatória*".

2) Inocorrência de dano ao Erário Público

a) alega que não houve dano ao Erário, posto que foi sobejamente demonstrado no processo que a empresa pagou todos os impostos e taxas incidentes na operação de importação. Não se olvidando que o perdimento de bens tem por finalidade a reparação de eventual dano causado ao Estado pelo contribuinte. Cita Jurisprudência de Tribunais superiores.

3) Não houve comercialização das mercadorias apreendidas e liberadas por decisão judicial

a) a decisão parte da premissa equivocada de que as mercadorias teriam sido comercializadas (destinada) como ração para animal. Para chegar a essa conclusão o julgador baseou-se apenas no Laudo de Inspeção anexado aos autos. Há erro na premissa adotada, pois é necessário atentar para o fato de que a empresa impetrou Mandado de Segurança para liberar as mercadorias e obviamente comercializá-las para fazer face aos seus compromissos. Ocorre que a ordem para liberação só veio a ser cumprida após a data de vencimento das mesmas e, apesar da tentativa de comercializá-las no mercado, a empresa não logrou êxito. Não restou alternativa à Recorrente a não ser mandar incinerar as mercadorias;

b) dessa forma, a empresa se viu apenada por duas vezes, uma, quando teve suas mercadorias apreendidas e a outra, quando por conta da demora na conclusão do processo administrativo, essas mercadorias perderam a validade para comercialização.

4) Da impossibilidade de conversão automática da pena de perdimento em multa.

a) a pena de perdimento decretada em desfavor da Recorrente foi automaticamente convertida em multa, o que também não se admite, sobretudo em razão da vigência da Lei nº 10.833/2003, por intermédio da qual passou-se a exigir a formalização de lançamento de ofício (auto de infração) para a cobrança da referida penalidade;

b) ocorre que a Lei acima referida, exige que a multa decorrente dessa conversão ocorra mediante lançamento próprio e que o auto de infração seja processado e julgado, com a observância estrita das regras do Decreto nº 70.235/72. Assim sendo, sem a observância das formalidades instituídas na Lei, o referido Auto de Infração não deve prosperar, razão pela qual a Decisão em tela e a respectiva cobrança devem ser anuladas;

c) caso pudesse ser cobrada tal multa, ainda assim, o percentual aplicado deveria ter sido aquele definido no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007.

Ante ao acima exposto, requer a reforma total da decisão recorrida, julgando-se improcedente o auto de infração e a consequente conversão da pena de perdimento em multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

Da admissibilidade do recurso

A Recorrente foi intimada da Decisão recorrida em 10/06/2010 (fls. 267), interpondo recurso tempestivo em 09/07/2010 (fls. 275). Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, o mesmo pode e deve ser conhecido.

I) Preliminar - processos judiciais

Verifica-se que existem dois processos judiciais vinculados aos fatos tratados no presente Auto de Infração, quais sejam, o nº 2002.05.00.032341-9 (processo originário 2002.83.00.019024-7, fls. 38/44) e o nº 2004.83.00.012769-8 (fls. 174/195).

Desta forma, considerando o teor do Parecer Normativo Cosit, da Coordenação-Geral de Tributação da RFB nº 07, de 22 de agosto de 2014, uma questão preliminar a ser enfrentada diz respeito à verificação da ocorrência ou não de renúncia parcial ou total às instâncias administrativas.

Então vamos aos objetos dos respectivos processos judiciais.

Consta que o primeiro processo judicial se refere a Mandado de Segurança ajuizado com o fim de garantir “*o direito líquido e certo ao desembaraço aduaneiro de bens legalmente importados*”. O objeto, portanto, é diferente do que aqui se analisa, conforme pode ser verificado nos documentos de fls. 38/44.

Por outro giro, no segundo processo judicial, a empresa, inconformada com a decisão administrativa que declarou a Inaptidão do CNPJ, pretende garantir com o Mandado de Segurança, o que considera ser seu direito líquido e certo, de ver o seu recurso apreciado por uma autoridade competente e superior a que praticou o ato, como também o de produzir as provas que se fizerem necessárias para o deslinde da questão, **sobretudo, periciais**, oportunidade que lhe foi negada no curso do processo administrativo nº 10480.016975/2002-28. Confira-se a petição de fls. 174/195.

Desta forma conclui-se que não há identidade de objetos entre os dois processos judiciais acima e, portanto, este processo de Auto de Infração, deve seguir o seu curso normal de julgamento neste CARF.

Ressalte-se ainda que, tal matéria também será tratada quando da análise da questão do mérito.

II – Quanto ao Mérito

1) Da Interposição Fraudulenta de Terceiros.

a) Do processo de inaptidão do CNPJ

A Recorrente alega que, por intermédio de **decisão judicial**, o recurso referente ao PAF nº 10480016975/2002-28 (que trata da **Inaptidão do CNPJ** da empresa), voltou a tramitar na repartição competente e seguiu para apreciação da autoridade imediatamente superior. Ressalta que conforme informação obtida no sítio da RFB (sistema Comprot), o processo ainda se encontra em andamento e portanto, tratar-se-ia, por óbvio, de situação de **prejudicialidade** que interferiria sobremaneira no presente processo, alegando o princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LVII da CF, que assim dispõe: “*ninguém será considerado culpada até o trânsito em julgada da sentença penal condenatória*”.

Pois bem. Em primeiro plano, releva dizer que o procedimento fiscal previsto na IN SRF nº 228, de 2002, não tem os contornos de um processo fiscal, uma vez que é fase inquisitória e precedente a possível lavratura de auto de infração e/ou declaração de inaptidão de CNPJ, estes dois atos administrativos sim, **diversos e autônomos**, cada qual possibilitando a existência de um processo administrativo *stricto sensu*, na medida em que contêm sanções, e como tal, **devem seguir ritos próprios**, que observem os postulados do contraditório e da ampla defesa.

Quanto às questões abordadas sobre a declaração de inaptidão do CNPJ da empresa, não cabe a este Conselho (CARF) manifestar-se, uma vez que não existe tal competência determinada pelo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Entretanto, cumpre, apenas como medida de boa ordem, transcrever o que preceitua o art. 11 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 228/2002:

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

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

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

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

Sobre o dispositivo reproduzido, duas observações são necessárias.

Primeira: "concluído" o procedimento "aplicar-se-á" a pena de perdimento nas hipóteses citadas (incisos I e II). Isto quer dizer que aplicação do perdimento (e a sua eventual conversão em multa, na hipótese de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida) prescinde de qualquer outro ato além da conclusão do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, instituído pela IN SRF nº 228/2002.

Segunda: será instaurado "ainda", também, o procedimento com vistas à inaptidão da inscrição da empresa no CNPJ (à época dos fatos, nos termos dos art. 37 a 39, da IN SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002). A expressão "ainda" não está ali por acaso. Ela significa que, além do processo de perdimento, será promovido igualmente o processo de Inaptidão. Logo, o processo de inaptidão é paralelo ao processo de perdimento e não fundamento deste último.

Resumindo, os processos de **Perdimento** e de **Declaração de Inaptidão do CNPJ** têm uma origem comum, qual seja o procedimento especial no qual se constata a

ocultação do verdadeiro responsável pelas operações ou a interposição fraudulenta, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, **todavia são autônomos entre si**. Enfim, o término do processo de inaptidão não é pressuposto para o início do processo de perdimento. Um independe do outro.

Descabida, portanto, a pretensão de condicionar a caracterização da infração à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.

Assim, a análise da questão do mérito nestes autos, deve restringir-se à aplicação da **multa por conversão do perdimento** (face à impossibilidade de localização das mercadorias importadas) e, conseqüentemente, às argumentações da Recorrente diretamente relacionadas ao objeto destes autos.

b) Da interposição fraudulenta

Como pode se ver, a autuação foi lastreada na aplicação da presunção prevista no art. 23, inc. V, § 2º, do DL 1.455/76 que preceitua: *“Presume-se interposição na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”*.

Verifica-se, no curso da ação fiscal, o conteúdo do minucioso Relatório Final de Fiscalização (fls. 65/82), peça pertencente originalmente ao PAF nº 10480.016975/2002-28, que se encontra anexada a estes autos e que integra o presente Auto de Infração, onde ficou caracterizada, inequivocamente, a inexistência de fato da empresa, pois foi constatada a ausência de patrimônio e a sua total incapacidade operacional para a realização do seu objeto, sendo que, na verdade, o que ocorria era a cessão de seu nome a terceiros para a realização das operações, o que formou a convicção do Fisco para o lançamento da multa em comento.

Se, por um lado, a inexistência de fato da empresa ficou plenamente caracterizada, por outro, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a origem disponibilidade, ou se fosse o caso, a transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, fato que, por si só, permissivo da aplicação da presunção legal utilizada na autuação.

Voltando os olhos para a questão central deste contencioso, que vem a ser a existência, ou não, da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, imputada pela fiscalização à recorrente, mediante a colação de provas que sustentam a presunção legal estatuída no art. 23 do DL nº 1.455/76, nota-se que a recorrente, em momento algum das suas peças de defesa, conseguiu, com os documentos que apresentou, demonstrar sequer a integralização de seu capital social, apresentando informações contraditórias sobre a origem e o momento dessa integralização, conforme pode ser observado no já referenciado Relatório Final de Fiscalização às fls. 79/80.

Na mesma toada, não explicou o fato de que, sem a mínima estrutura física e com capital social de apenas R\$ 50.000,00, realizou transações comerciais internacionais, no período de novembro de 2001 a janeiro de 2003 (apenas quinze meses) de R\$ 1.764.233,00 (num volume base CFR, ou seja, considerando apenas o custo e o frete das mercadorias importadas, abstraindo-se dos custos associados ao manuseio e armazenagem portuários e transporte interno das mesmas).

Procurando justificar a origem dos recursos, explica que as transações comerciais efetuado pela recorrente, onde alega, conforme declaração, que **se utilizou de uma Factoring e de adiantamentos de clientes** para obter os recursos necessários à importação.

A empresa de *Factoring* a que ele se refere, é a Valor Factoring Fomento Mercantil S/A, CNPJ nº 03.449.218/0001-16, que, do mesmo modo que a AGUALUPE e outras identificadas pela fiscalização, pertence a um grupo de fato dirigido pelo Sr. Luiz de França Miranda Cunha Filho, CPF nº 103.606.384-49 (fl. 73).

Veja-se os seguintes trechos extraídos das fls. 79/80, do Relatório do Fisco:

“(...) Os recursos para pagamento dos contratos de câmbio associados às três primeiras importações de Agualupe foram registrados em sua contabilidade como provenientes de empréstimos obtidos junto à Valor Factoring (...).

Uma análise mais detalhada dos elementos documentais obtidos pela fiscalização leva-nos à conclusão que Valor Factoring não possui existência material própria, existindo apenas formalmente e integrando o grupo de empresas que se interpõem à pessoa do Sr. Luiz de França.

Valor Factoring é, formalmente, uma sociedade anônima, cuja participação social resume-se a duas pessoas: Valéria Maria Maranhão Cunha (irmã do sr. Luiz de França), com 1 % e Cruz de Malta Serviços Ltda - ME, com 99% (Dossiê RADAR, fls. 170/172)” (...).

É cediço que empresas de fomento mercantil (*Factoring*), por não possuírem natureza de instituição financeiras, não podem atuar concedendo empréstimos pecuniários a terceiros.

E, reforçando o acima exposto, veja-se trecho extraído do Acórdão recorrido às fl. 263:

(...) O interessado também não trouxe aos autos provas dos alegados adiantamentos de clientes. E mesmo que o tivesse feito, convém ressaltar que por força do art. 27, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n” 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”. Assim, as operações efetivadas com recursos de terceiros não podem ser ditas como “próprias”, como foram formalmente declaradas à RFB as que aqui se analisa.

O fato é que a recorrente tinha duas formas para importar suas mercadorias: por conta e ordem de terceiros ou por sua própria conta e risco, sendo que a sua opção foi pela segunda forma, e nesse contexto devia fazê-lo com seus próprios recursos, sob pena de operar às margens da legislação aplicável.

Com as presunções legais insertas no art. 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, basta a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações para que o fisco caracterize a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior. E foi exatamente isso que aconteceu, ou seja, o fisco instaurou procedimento especial na recorrente e lastreou sua imputação em fatos que comprovam a carência de recursos

próprios da recorrente para operar. Infelizmente, até o momento a recorrente não conseguiu fazer prova em contrário; ao contrário, praticamente confessou a falta de origem de recursos, ao reconhecer que as operações só eram possíveis com os recursos de outra pessoa jurídica, e note-se que mesmo os terceiros, nas importações por conta e ordem de terceiro, precisam comprovar a origem dos seus recursos.

Assim é que alegar o recebimento de adiantamentos de clientes não é comprovar origem de recursos econômico-financeiros.

Constata-se, desse modo, que a Recorrente não consegue comprovar a origem dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior, consubstanciadas através das Declarações de Importação.

Portanto, deve-se ser mantida a caracterização da interposição fraudulenta por presunção, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sendo lícita a cominação da pena substitutiva do perdimento, nos termos do § 3º, face à impossibilidade de localização das mercadorias importadas.

2) Do dano ao Erário Público

A recorrente aduz que não houve dano ao Erário, posto que foi sobejamente demonstrado no processo que a empresa pagou todos os impostos e taxas incidentes na operação de importação.

Não podemos esquecer que o perdimento de bens tem por finalidade a reparação de eventual dano causado ao Estado pelo contribuinte. Não é por outro motivo que na legislação infraconstitucional (art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76), especialmente em seu parágrafo primeiro, consta expressamente a previsão da aplicação de pena de perdimento, quando das infrações tipificadas nos incisos, resulte dano ao erário público.

De acordo com o art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002:

“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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.”

A caracterização do dano ao Erário, decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial, quando fez vir a mercadoria do exterior, é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos

de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. Além disso, ao dificultar o controle da valoração aduaneira e do preço de transferência praticado entre partes relacionadas, a ocultação proporciona a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, ICMS), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IRPJ e da CSLL. É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à *simulação fraudulenta*.

Logo, nas operações de importação, a infração é caracterizada sempre que um determinado sujeito passivo - denominado *importador oculto* -, visando a evasão dos órgãos de fiscalização, age em conluio com outrem - *importador ostensivo* - para que este figure formalmente como importador e omita a identificação do real adquirente perante as autoridades competentes.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação:

“Art. 23. [...]”

§ 2º *Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*”

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do CARF têm operado com a diferenciação entre *interposição fraudulenta comprovada* e *interposição fraudulenta presumida*. Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição. O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apenas estabelece uma regra de presunção relativa, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto.

Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, a multa substitutiva ao importador ostensivo.

3) Da comercialização das mercadorias liberadas por decisão judicial

Alega a Recorrente que a decisão parte da premissa equivocada de que as mercadorias teriam sido comercializadas como ração de animal. Para chegar a essa conclusão o julgador baseou-se apenas no Laudo de Inspeção anexado aos autos. Há erro na premissa adotada, pois é necessário atentar para o fato de que a empresa impetrou Mandado de Segurança para liberar as mercadorias e obviamente comercializá-las para fazer face aos seus compromissos. Ocorre que a ordem para liberação só veio a ser cumprida após a data de

vencimento das mesmas e, apesar da tentativa de comercializá-las no mercado, a empresa não logrou êxito. Não restou alternativa à Recorrente a não ser mandar incinerar as mercadorias.

Dessa forma, a empresa se viu apenada por duas vezes, uma, quando teve suas mercadorias apreendidas e a outra, quando por conta da demora na conclusão do processo administrativo, essas mercadorias perderam a validade para comercialização.

Primeiramente, esclareça-se que as mercadorias em questão, se tratam de farinha de trigo e que se diga que os referidos laudos de inspeção do Ministério da Agricultura, anexados nas fls. 155/159, se referem somente a 45.000 kg da mercadoria, de um total de 112.500 kg importados por meio da DI nº 03/0067395-1.

No texto legal, § 3º, do art. 23 do DL nº 1.455/76, temos que:

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.” (grifamos).

Verifica-se no referido Laudo do MA, que a farinha de trigo fosse usada como componente de ração animal, *“alternativa viável e evitando possibilidades de danos humanos através da ingestão do mencionado produto”*.

Observe-se, ademais, que em resposta ao Termo de Intimação nº 47/2003 de fl. 40, por meio do qual o interessado era intimado a apresentar as mercadorias importadas, ele afirmou que as havia comercializado, sem nenhuma ressalva. Veja-se o trecho abaixo retirado da fl. 43:

*4. O que diz, o Exmo. Desembargador, em seu decisum é que a decisão não obstaculiza a regular fiscalização por parte do Fisco. Contudo, em momento algum, se vê, na decisão, qualquer determinação no sentido de que a empresa não poderia dispor de suas mercadorias regularmente importadas. Fosse assim, a liminar não teria razão de ser, posto que o pedido de liberação se deu **justamente para que a empresa pudesse comercializar as suas mercadorias antes de vencido o prazo de validade das mesmas.***

*5. Dessa feita, resta claro que a empresa agiu conforme determinação judicial, **comercializando as mercadorias importadas referidas nas DIs** e que foram objeto de concessão de liminar nos autos do Agravo de Instrumento 47092-PE.*

Embora a Recorrente alegue que a ordem para liberação só veio a ser cumprida após a data de vencimento das mesmas e, apesar da tentativa de comercializá-las no mercado, a empresa não logrou êxito e com isso não restou alternativa à Recorrente a não ser mandar incinerar as mercadorias, percebe-se que a Recorrente, não apresentou provas aos autos de que o produto não tenha sido consumido ou comercializado. A imprestabilidade para consumo humano não significa que ele não tenha sido utilizado nos fins propostos pelo Ministério da Agricultura (venda para consumo animal).

Desse modo, não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria, tendo em vista que a mesma não foi apresentada - mesmo após intimação específica neste sentido (Termo de Intimação nº 47/2003 - fl. 40), nem foi indicado para quem a mesma teria sido revendida. Porém às fl. 48, no item 5 da resposta ao referido Termo, confirma que comercializou as mercadorias: *“(…) “5. Dessa feita, resta claro que a empresa*

agiu conforme determinação judicial, comercializando as mercadorias importadas referidas nas DIs e que foram objeto de concessão de liminar nos autos do Agravo de Instrumento 47092- PE". Agindo desta forma, o importador está sujeito à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, conforme prescrito no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º.

4) Da conversão automática da pena de perdimento em multa.

A recorrente argumenta em seu recurso que a pena de perdimento decretada em seu favor foi automaticamente convertida em multa, o que também não se admite, sobretudo em razão da vigência da Lei nº 10.833/2003, por intermédio da qual passou-se a exigir a formalização de lançamento de ofício próprio (auto de infração) para a cobrança da referida penalidade, e que seja processado e julgado, com a observância estrita das regras do Decreto nº 70.235/72. E, caso pudesse ser cobrada tal multa, ainda assim, o percentual aplicado deveria ter sido aquele definido no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, face a retroatividade benigna.

Não assiste razão a Recorrente, pois a penalidade foi aplicada mediante a lavratura do Auto de Infração que se discute nesses autos.

O Auto de Infração foi lavrado em observância estrita das regras do Decreto nº 70.235/72 e no presente caso, nota-se que não houve a desconsideração dos documentos que demonstrariam a alegada capacidade econômico-financeira do Recorrente. Estes foram adequadamente examinados. Porém, a decisão recorrida concluiu que os mesmos seriam insuficientes para infirmar a fundamentação do auto de infração. Ao decidir nesse sentido, expondo as razões de seu convencimento, o acórdão recorrido atendeu à exigência de fundamentação, ainda que o julgamento tenha sido contrário à pretensão da Recorrente.

Quanto a aludida aplicação do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, face retroatividade benigna, em razão da diversidade de objetividade jurídica das infrações, ao contrário do que foi alegado pela Recorrente, não afastaria a possibilidade da cominação cumulativa da multa substitutiva.

A objetividade jurídica dos preceitos é completamente distinta. A multa do art. 33 da citada Lei, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, **quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior**. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta.

As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afastaria a caracterização do *bis-in-idem*. Se fosse o caso de vigência da referida Lei à época dos fatos, as multas, por conseguinte, deveriam ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/66, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida.

Ambas, portanto, aplicar-se-iam cumulativamente, consoante interpretação igualmente adotada no seguinte julgado da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara:

*CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.
HIPÓTESES.*

A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.”

(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. S. 24/05/2010).

Conclusão

Pelo todo exposto, vota-se, assim, pelo conhecimento do recurso voluntário e pelo **seu integral desprovemento**, mantendo-se integralmente o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator