



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

Processo n° 12466.000147/2009-58
Recurso n° 514.536 Voluntário
Acórdão n° 3802-00.235 – 2ª Turma Especial
Sessão de 1 de julho de 2010
Matéria Interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior
Recorrente Brazimex Brasil Importação e Exportação Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/10/2007 a 14/12/2007

DELEGACIAS DE JULGAMENTO. ÓRGÃOS COM JURISDIÇÃO NACIONAL PARA O JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. COMPETÊNCIA PARA JULGAR FIXADA ORIGINARIAMENTE EM REGIMENTO OU MEDIANTE DELEGAÇÃO DA AUTORIDADE COMPETENTE. DECISÃO PROFERIDA POR DELEGACIA DE JULGAMENTO COM COMPETÊNCIA MATERIAL E TERRITORIAL PARA O EXAME DA LIDE. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO JULGADO.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento são órgãos com jurisdição nacional para o julgamento do contencioso administrativo fiscal na primeira instância. Tal prerrogativa as reveste de competência para, através de suas Turmas de julgamento, decidir nos litígios em evidência, quer mediante o exercício da competência originária fixada em regimento, quer no desempenho de competência conferida por delegação de autoridade competente para fazê-lo. Diante disso, não se cogita de nulidade por alegada carência de competência orgânica face a julgamento proferido por Turma de Delegacia de Julgamento com competência material e territorial para o exame do contencioso administrativo fiscal de primeira instância, dada a plena legitimidade regimental do colegiado para sentenciar sobre a querela.

PEDIDO DE PERÍCIA PARA EXAME DE DADOS CONTÁBEIS DA EMPRESA POR CONTADOR FORMADO. ASSUNTO NO ÂMBITO DA COMPETÊNCIA LEGAL DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. NEGATIVA MOTIVADA DO PEDIDO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Diante disso, não configura nulidade do julgado de primeira instância a

negativa motivada de pedido de perícia para produção de prova por contador formado, destinada ao exclusivo exame da contabilidade da empresa, atividade esta no âmbito da competência privativa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que, no exercício da fiscalização tributária e aduaneira, bem como do julgamento do contencioso administrativo fiscal, detém a faculdade legal de apreciar amplamente a contabilidade do ente empresarial.

JULGAMENTO COLEGIADO. INEXISTÊNCIA, NO JULGADO, DAS RAZÕES DO VOTO DIVERGENTE. MOTIVAÇÃO COLEGIADA CONSUBSTANCIADA NO VOTO DO RELATOR. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA AUTUADA. CAUSA DE NULIDADE NÃO MATERIALIZADA.

A necessária observação do princípio do devido processo legal, e a natureza vinculada do julgamento administrativo, exigem estejam explicitados, ainda que de forma sucinta, no julgado, as razões de decidir daqueles que não acompanharam o voto do relator, ou o fizeram apenas nas conclusões.

No entanto, o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. Em sintonia com o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Diante disso, não caracteriza nulidade a omissão, no julgado, das razões de divergência singular de julgador se a maioria do colegiado acolheu as razões de decidir expressas no voto do relator, condutor do acórdão de primeira instância, contra as quais pode se insurgir a recorrente, sem nenhum prejuízo ao seu direito de defesa.

Homenagem ao princípio do colegiado, cujo acórdão representa o posicionamento majoritário dos julgadores singulares, se traduzindo na motivação predominante consubstanciada no voto do julgador com os quais se perfilou a maioria de seus membros.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 23/10/2007 a 14/12/2007

IMPORTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO DE OPERAÇÕES NO COMÉRCIO EXTERIOR. INOBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES E REQUISITOS LEGAIS.

Há duas formas de intermediação de importações: a importação por conta e ordem e a importação por encomenda. No caso da importação por conta e ordem as aquisições são feitas em nome e utilizando os recursos da empresa contratante. No caso da importação por encomenda a importadora adquire as mercadorias com seus próprios recursos para depois revendê-las à empresa encomendante. Ambas as modalidades exige a observação de requisitos legais específicos, dentre os quais estarem as empresas (encomendante e importadora) habilitadas no SISCOMEX, devendo a pessoa jurídica que encomenda produtos importados apresentar à Receita Federal cópia do contrato firmado entre as duas empresas, caracterizando a natureza e as condições da vinculação inerente à terceirização objeto do contrato.

Inaceitável o enquadramento das importações realizadas pelo sujeito passivo a quaisquer das modalidades de intermediação de importações quando não atendidos minimamente as condições impostas pela legislação aduaneira.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 23/10/2007 a 14/12/2007

INCOMPATIBILIDADE ENTRE OS MONTANTES TRANSACIONADOS NO COMÉRCIO EXTERIOR E A CAPACIDADE FINANCEIRA E ECONÔMICA DA EMPRESA. ALEGADA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS SUFICIENTES NA PESSOA FÍSICA DOS SÓCIOS. PRINCÍPIO CONTÁBIL DA ENTIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS NA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção legal *juris tantum* de interposição fraudulenta de terceiros, a qual só poderá ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem lícita dos recursos utilizados nas transações em questão.

Eventual demonstração da capacidade financeira dos sócios, pessoas físicas, não supre a necessidade de comprovação da origem dos recursos utilizados na integralização do capital social, e isso em vista do princípio contábil da entidade, que dita a autonomia patrimonial do ente empresarial.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. A pena de perdimento, na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, converte-se na multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

CONVERSÃO DO PERDIMENTO EM MULTA. NATUREZA ADMINISTRATIVA/ADUANEIRA COM FOCO NA MERCADORIA EM FACE DO IMPORTADOR/EXPORTADOR OSTENSIVO. INSTITUIÇÃO DE NOVA PENALIDADE CONTRA AQUELE QUE CEDER SEU NOME PARA OCULTAR O REAL INTERVENIENTE EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. INFRAÇÃO QUE MIRA A PESSOA JURÍDICA CEDENTE. PENAS AUTÔNOMAS, QUE PODEM SER APLICADAS CUMULATIVAMENTE.

A pena de perdimento da mercadoria, prescrita no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exprimem censuras autônomas, passíveis de aplicação cumulativa.

A instituição da penalidade pecuniária equivalente a 10% da operação acobertada (art. 33 da Lei nº 11.488/07) - de natureza personalíssima, destinada a punir a empresa que cede seu nome para a realização de operações de comércio exterior, com vistas à ocultação de terceiros - não blindou o cedente, proprietário ostensivo da mercadoria, importador/exportador explícito da operação mercantil, da figuração no pólo passivo da demanda do feito de perdimento, para, em vez disso, somente

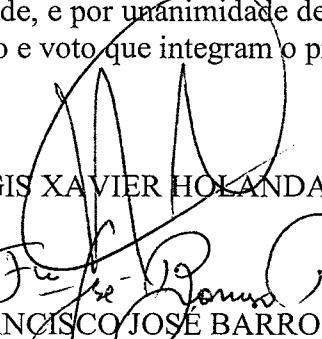
punir o adquirente da mercadoria. Ao revés, tal pena veio acompanhar a cominação da penalidade substitutiva do perdimento (inciso V, § 3º, art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976) - de essência aduaneira/administrativa, focada na apreensão da mercadoria em face do importador/exportador ostensivo -, sendo a primeira com foco exclusivo no cedente, ao passo que a última endereçada tanto ao cedente quanto àquele que concorreu dolosamente para a interposição fraudulenta, por exemplo, o agente adquirente do bem.

Recurso Voluntário Negado.

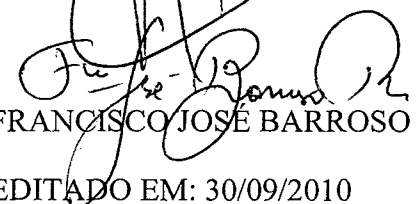
Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, e por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente



FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Relator

EDITADO EM: 30/09/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, Adélcio Salvalágio, Alan Fialho Gandra e Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ Florianópolis (fls. 1245/1254), a qual, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento formalizado contra a recorrente, nos termos do Acórdão nº 07-16.135, proferido em 22 de maio de 2009, abaixo transcrito:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade (sic) de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido. A Julgadora Elizabeth Maria Violatto votou pela improcedência.

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

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 179.292,10, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração que a interessada solicitou habilitação ordinária para operar no Siscomex. Análise dos documentos apresentados evidenciou inconsistências na integralização do capital social e falta de capacidade financeira para atuação no comércio exterior, fatos que determinaram o indeferimento do pleito e a inclusão da interessada no procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

O procedimento de fiscalização constatou que:

1. A interessada não logrou comprovar a origem e a transferência dos recursos empregados na integralização e aumento do capital social. Essa conclusão se embasou nas seguintes ocorrências:

- os depósitos e extratos bancários não identificavam a origem dos recursos ou os remetentes desses recursos;

- cheques informados como relacionados ao aumento de capital foram devolvidos e posteriormente creditados em conta de empresa tomadora de seus serviços;

- indicação de valores que incluíam centavos, cheques com valores inferiores e depósitos em dinheiro, o que indica omissão de receita; saques bancários em valores muito próximos aos valores depositados e sem indicação do destinatário, o que indica simulação. O detalhamento dos depósitos se encontra às folhas 11 a 18.

Consta do auto de infração que “Muito embora os sócios possam justificar a origem de recursos com base na separação judicial, o fato é que não lograram êxito em comprovar a efetiva transferência por parte dos mesmos dos



recursos depositados nas contas correntes da empresa, para fins de integralização e/ou aumento de capital. (...)

Desta forma, os recursos empregados em sua atividade comercial, a partir de então, que incluiu suas operações no comércio exterior, foram financiados por meio de capital de terceiros, ocultos e estranhos à sociedade, sem comprovação da sua origem."

2. Ficou evidenciada a falta de capacidade financeira da empresa, em razão das seguintes verificações:

- os demonstrativos contábeis dos anos de 2006 e 2007 evidenciam uma situação de pouca liquidez e consequente falta de capacidade financeira. O Patrimônio Líquido em 31/12/2006 de R\$ 4.853.956,70, está influenciado pela reserva de reavaliação de ativos próprios no valor de R\$ 4.175.000,00. Da mesma forma em 31/12/2007, quando registrou um prejuízo de R\$ 318.744,97, empréstimos e financiamentos de R\$ 447.903,79 e adiantamento de clientes que somam R\$ 340.136,04;

- as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF), entregues no período e o não recolhimento, com periodicidade, dos tributos internos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), demonstram falta de capacidade financeira da empresa;

- os extratos bancários das diversas contas-correntes registram a ocorrência de emissão de diversos e frequentes cheques sem fundos, fatos que evidenciam falta de controle administrativo-financeiro e de capacidade financeira da empresa.

3. Foram declaradas importações por conta própria, com ocultação do real adquirente. Analisadas nove operações de importação, das quais quatro registradas por conta e risco próprio e as demais por conta e ordem da empresa Angélica Machado Mey Epp, se verificou que:

- houve duas solicitações de alteração de BL's (conhecimentos de transporte), para mudança do consignatário para a empresa Brazimex, inicialmente registrado como sendo a empresa Angélica. Posteriormente esses documentos instruíram Declarações de Importação por conta própria da Brazimex.

- as nove Declarações de Importação foram registradas em datas próximas, em um período de quatro meses, à exceção de uma declaração. No mês de dezembro de 2007, dia 14/12/2007, foi registrada uma DI por conta própria da Brazimex. Nesse mesmo mês foram registradas mais duas DI, agora já por conta e ordem da Angélica. A partir dessa data todas as DI foram registradas nessa modalidade. Esse fato revela que todas as operações registradas possuem a mesma natureza comercial.

- as empresas exportadoras "Martex Nutrition" e "Ultimation Nutrition", declaradas nas quatro importações por conta própria da Brazimex, já haviam negociado anteriormente com a empresa Angélica, que realizou importações por conta própria e por sua conta e ordem por intermédio de outra importadora.

- a empresa Angélica havia sido habilitada para operar no comércio exterior na modalidade simplificada, com limite máximo de importações de US\$ 150.000,00 por semestre. Em 2007, para não extrapolar o valor limite e ter suas importações paralisadas, optou em conjunto com a Brazimex, simulando operações por conta própria. Em 17/12/2007 foi habilitada a operar na modalidade ordinária, com limite semestral de US 600.000,00,

passando então, a partir da Declaração de Importação registrada em 21/12/2007, a figurar como adquirente nas operações registradas como por sua conta e ordem.

- análise das notas fiscais que ampararam as mercadorias importadas que envolvem as duas empresas revela que, no mesmo período de negociação, coexistiram sistemáticas de importação diferentes, referente aos mesmos tipos de mercadorias, fato no mínimo atípico. O pagamento dessas notas fiscais é realizado numa sistemática de parcelamento, que revela um teórico "acertamento" de contas entre as duas empresas. As transferências de recursos em espécie, como declarado, ocorreram em datas muito posteriores às notas fiscais a que se referiam, e as transferências bancárias foram realizadas em datas anteriores às de emissão das notas fiscais. Esses fatos corroboram o entendimento de que a transação comercial entre as duas empresas sempre teve a mesma natureza comercial, qual seja, de importações por conta e ordem de Angélica Machado Mey Epp.

- as notas fiscais de saída revelaram que as mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação analisadas tiveram como destino cinco ou seis empresas, entre elas a Angélica. As datas de emissão das notas fiscais de saída são coincidentes e sempre na data da nota fiscal de entrada ou imediatamente posterior. Isso revela que se trata de uma mesma operação e que os destinatários já estavam previamente certos e definidos, antes mesmo da importação. Os destinatários são todos de um mesmo ramo de negócios e se identificam mais como clientes da Angélica e não da Brazimex. Uma das empresas destinatárias tem como sócio um gerente da Angélica. Duas das empresas destinatárias foram declaradas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — DIPJ 2008 da Angélica, como sendo suas clientes, o mesmo não ocorrendo com a DIPJ da Brazimex.

- a empresa Angélica foi anteriormente autuada por interposição fraudulenta de terceiros que resultou em perdimento das mercadorias. Seu gerente de fato (cônjuge da titular da empresa) foi autuado por irregularidades no IRPF. "Tais fatos evidenciam que a empresa ANGÉLICA, e seu gerente de fato, já possuíam antes de realizadas as operações em questão, um histórico de atuações irregulares."

Conclui a fiscalização que restou comprovada a ocultação do real responsável pelas importações (Angélica), fato caracterizado como dano ao Erário e punido com a pena de perdimento das mercadorias. Considerando que as mercadorias já haviam sido remetidas a consumo, exige-se multa equivalente a seu valor aduaneiro, conforme previsão do parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, em razão da ocorrência do disposto no inciso V do mesmo artigo.

Caracterizou-se ainda a infração disposta no inciso VI do artigo 105 do Decreto-lei nº 37/1966, por uso de documento necessário ao desembaraço das mercadorias, falsificado ou adulterado. A caracterização se deu em razão de as Declarações de Importação efetuadas pela Brazimex não citarem quaisquer outros responsáveis pelas operações, informações que não traduzem a realidade das operações, haja vista a ocultação da empresa Angélica. Essa infração também é punida com a pena de perdimento das mercadorias.

A empresa Angélica Machado Mey Epp foi autuada na condição de responsável solidário, com base no disposto no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional e nos artigos 32, parágrafo único, III e artigo 95, I e V, do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Foram lavradas as representações fiscais para fins penais e para fins de inaptidão.

Regularmente cientificadas por via pessoal (ciência às fls. 02) a responsável solidária não apresentou impugnação (termo de revelia às fls. 1243) e a contribuinte apresentou a impugnação tempestiva de folhas 1227 a 1237, com os documentos de folhas 1238 a 1241 anexados.

A impugnante contesta a autuação pelos argumentos a seguir resumidos:

Em relação à acusação de que há falta de comprovação da origem e da transferência dos recursos empregados na integralização e aumento de capital social:

- defende que disponibilizou todos os documentos pertinentes aos depósitos e transferências bancárias, e que o comprovante do depósito em dinheiro é o comprovante da origem do recurso depositado.

- que "não há nenhuma legislação que impeça ao contribuinte a integralização do capital de uma empresa através de depósito bancário em dinheiro. Assim, as operações foram perfeitamente lícitas."

- alega que a própria fiscalização reconheceu que os sócios da empresa tinham capacidade, condições financeiras de dispor os recursos direcionados à integralização de capital e que glosou os comprovantes de depósitos por não identificarem o depositante.

Defende que "não se permite a fiscalização presumir que os depósitos sem identificação não partiram dos sócios, como estes afirmam ter sido, mormente quando comprovado e reconhecido que tinham eles condições financeiras para realização deles."

- defende que "o fato de ser ou não usual, de serem valores redondos ou com centavos não tornam inidôneos os documentos, mormente quando não existe lei a obrigar o contribuinte a agir tal qual esperava o fiscal em questão."

- alega que apresentou os documentos que comprovam a origem lícita dos recursos, bem como a efetiva transferência através dos documentos de depósitos.

Com relação à acusação de falta de capacidade financeira:

- alega que os fundamentos da fiscalização de que a falta de capacidade financeira se verifica pelo recolhimento irregular de tributos e entrega irregular de DCTF, além da existência de devolução de cheques por insuficiência de fundos nos estratos bancários apresentados, são equivocados porque esses fatos não induzem à essa conclusão.

- alega que as operações de importação autuadas remontam a sessenta mil reais ao mês e que a própria fiscalização reconhece a existência de patrimônio líquido superior a quatro milhões de reais, com integralização em espécie de capital da ordem de um milhão de reais.

Portanto, não há como se concluir por ausência de capacidade financeira, não obstante as dificuldades pelas quais a impugnante está atravessando.

- alega que "o não pagamento de algum tributo acarreta, no máximo, a sua cobrança via regular processo administrativo."

- defende que "a devolução de cheque sem fundos pode demonstrar dificuldade, mas não a falta de capacidade apta a impedir o desenvolvimento das atividades da empresa (...) tanto havia capacidade financeira que a Impugnante logrou êxito em efetivamente importar as mercadorias e arcar com os respectivos custos."

- alega que a conclusão da fiscalização se baseou em presunções e que a própria documentação contábil e financeira da empresa demonstra a existência de capacidade financeira para operar no comércio exterior.

Quanto às alegações de ocultação do real adquirente nas declarações por conta própria alega que:

- a fiscalização se baseou em presunções,

- as importações foram realizadas por conta própria e o fato de posteriormente ter vindo a fazer importações por conta e ordem de terceiro, não desnatura as primeiras importações,

- "o fluxo de pagamento das operações atende ao interesse e capacidade de ambas as partes, sendo eventuais acordos ou inadimplementos corriqueiros no cotidiano das empresas."

- não há ilícito em solicitação de alterações de informações, ao contrário são para evitá-lo, e são corriqueiras no comércio exterior,

- logrou êxito no mercado de suplementos alimentares e angariou a "empresa Angélica Machado Mey Epp, sendo que desconhecia sua atuação anterior no comércio exterior. Apenas parte da mercadoria foi a ela revendida. Não há nada de anormal em ter vendido as mercadorias a clientes similares à da Angélica. Desconhece os antecedentes de empresa Angélica,

- Volta a defender que efetuou as operações de importação em questão com recursos próprios e revendeu as mercadorias a terceiros, dentre eles a Angélica Machado Mey Epp.

Requer a realização de perícia técnico-contábil e, em atenção ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, indica seu perito e os quesitos a serem respondidos.

Requer seja julgado insubsistente o auto de infração, depois de realizada a prova pericial.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acatados pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a DRJ Florianópolis, como já dito, mantido integralmente o crédito tributário constituído contra a reclamante, conforme ementa do Acórdão formalizado por sua 1ª Turma de Julgamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 23/10/2007 a 14/12/2007

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos financeiros daquele.

Lançamento Procedente

Cientificada da referida decisão em 25/06/2009 (conforme AR de fls. 1257-v), a interessada, em 24/07/2009 (fls. 1258), apresentou o recurso voluntário de fls. 1258/1269, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, aduzindo, ainda, o seguinte:

Alega, preliminarmente, a nulidade do julgado, sob o argumento de que a lide deveria haver sido apreciada pela DRJ Florianópolis – SC, e não pela DRJ Rio de Janeiro, que, no entendimento da recorrente, seria a Delegacia competente para o exame da contenda, já que a empresa estava sediada no município de Vitória – ES.

O julgamento de primeira instância também seria nulo por suposta falta de fundamentação da negativa do pedido de perícia formulado na impugnação. Nesse sentido, ressalta que o parecer técnico especializado requerido seria capaz de desconstituir as conclusões da fiscalização concernentes à falta de comprovação e transferência dos recursos empregados na integralização e aumento do capital social, principalmente diante da análise haver se dado “[...] unilateralmente pelos fiscais, sem ingerência ou participação da empresa ou mesmo de seu contador, não sendo observados, portanto, os princípios do contraditório e ampla defesa”. Questiona a capacidade técnica dos autuantes, “[...] não necessariamente contadores formados e especializados”.

Outro ponto em defesa da nulidade do julgamento se alicerça na inexistência dos fundamentos do voto divergente da julgadora Elizabeth Maria Violatto, “[...] omissão da qual resulta a incompletude do julgamento e também sua nulidade, pois impede ao contribuinte o acesso, na íntegra, daquilo que foi debatido e decidido no julgamento”.

No mérito, reforça os argumentos apresentados à instância *a quo*, ressaltando que os próprios autuantes teriam reconhecido a existência de condições financeiras suficientes dos sócios para arcarem com os recursos direcionados à integralização de capital social. Diante disso, não poderia ser admitida a presunção de que os depósitos sem identificação não partiram dos sócios, comprovantes esses que foram glosados, justamente, por não identificarem os depositantes, ou seja, aqueles que remeteram os recursos para a empresa. Contesta a legitimidade das conclusões oficiais, qualificando como “[...] presunções baseadas em conjecturas desprovidas de fatos concretos” a conclusão pela interposição fraudulenta de terceiros diante da não identificação dos depósitos, do fato de os depósitos haverem se dado em montantes abrangendo centavos, bem como da ocorrência de saques após os depósitos.

Reitera haver apresentado todas as provas comprobatórias da origem lícita dos recursos, e que o acórdão se baseara em indícios e dúvidas, e não em fatos e provas de eventual irregularidade na integralização do capital social.

Quanto à penalidade aplicável, defende que a multa decorrente da conversão do perdimento, capitulada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, c/c artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, seria passível de cominação apenas ao real adquirente da mercadoria, e não ao importador, sujeito tão-somente à multa de R\$ 5.000,00 prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, nos termos de jurisprudência administrativa colacionada às fls. 1267/1268 dos autos.

Diante do exposto, requer, preliminarmente, seja declarada a nulidade do julgamento, ou, no mérito, seja reformada a decisão de primeira instância e julgado improcedente o lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS, Relator

Das preliminares

Da Admissibilidade do recurso

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Do Julgamento de primeira instância proferido por Delegacia de Julgamento com competência material e territorial para o exame do litígio. Inexistência de nulidade.

Conforme relatado, vê-se que o sujeito passivo, por várias razões, arguiu a nulidade da decisão de primeira instância, tendo aduzido, inicialmente, que referido julgado seria nulo pelo fato de a impugnação haver sido apreciada pela DRJ Florianópolis, e não pela DRJ Rio de Janeiro, a qual, no entendimento da recorrente, seria a Delegacia competente para o exame da contenda, já que a empresa estava sediada no município de Vitória – ES.

Tal argumentação, no entanto, não merece prosperar, já que o julgamento foi proferido por Delegacia de Julgamento com competência material e territorial para o exame da lide, nos termos da Portaria RFB nº 10.238, de 15/05/2007 (publicada no DOU de 04/07/2007 – republicação), onde, precisamente, está disciplinada a competência territorial e por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e são relacionadas as matérias de julgamento, por Turma.

Com efeito, dispõe o Anexo I da aludida Portaria que a DRJ Florianópolis tem competência territorial para examinar questões no âmbito da circunscrição da 7ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais – o município de Vitória se encontra sob a jurisdição da 7ª Região Fiscal (conforme Anexo I da Portaria MF nº 125, de 04/03/2009 – Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil) –, e competência material que abrange, dentre outras matérias, IPI-vinculado, Imposto sobre as Importações, Imposto sobre as Exportações, “*(inclusive multa aplicada na hipótese e consumo de mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestina ou irregularmente no País ou decorrente da conversão da pena de perdimento)* e demais tributos ou contribuições exigidos quando do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação” (grifo nosso). No âmbito da DRJ Florianópolis, tais questões estão dentro do campo de ação de suas Primeira e Segunda Turmas, nos termos do inciso VIII do Anexo II da mesma Portaria. O julgamento, como relatado, foi proferido, exatamente, pela Primeira Turma da DRJ Florianópolis.

Não obstante, a título pedagógico, importa ressaltar que mesmo se o julgamento houvesse sido prolatado por DRJ ou por Turma que não detivesse competência territorial ou material originária, nos termos do regimento, tal não implicaria, necessariamente, a nulidade do julgado proferido.

Com efeito, as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento são “*órgãos com jurisdição nacional*”, conforme disposto no artigo 212 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04/03/2009). Precisamente em função disso é que o artigo 264, inciso II, do mesmo Regimento, confere ao

Subsecretário de Tributação e Contencioso a possibilidade de o mesmo “transferir processos administrativos fiscais entre as DRJ”, transferência essa que denota importante instrumento utilizado para equilibrar os estoques de processos no âmbito das DRJ, sempre com vistas a atender aos anseios do cidadão-contribuinte por um julgamento administrativo mais eficaz.

Aliás, a distribuição de processos de forma diversa da competência regimental ordinária das Turmas de uma DRJ é facultada, inclusive, ao delegado da respectiva unidade, conforme disposto no inciso IV do artigo 286 do Regimento Interno da RFB aprovado pela Portaria MF nº 125/2009. Essa possibilidade, importa destacar, já estava contemplada no inciso V do artigo 244 do Regimento anterior – Portaria MF nº 95, de 30/04/2007 –, que, por sua vez, revogou a Portaria MF nº 30, de 25/02/2005, cujo artigo 252, inciso XI, conferia igual possibilidade.

Vale lembrar que, historicamente, o Ministro da Fazenda tem conferido competência para o Secretário da Receita Federal do Brasil alterar as competências internas dos órgãos que integram a RFB (vide, por exemplo, o artigo 261, incisos XV e XXV da Portaria MF nº 125/2009 – atual Regimento Interno –; o artigo 224, incisos XV e XXVI, da Portaria MF nº 95/2007; e, finalmente, o art. 258 da Portaria MF nº 30/2005).

Finalmente, convém destacar que a delegação de competência é um dos princípios fundamentais da Administração Pública elencados no artigo 6º do Decreto-Lei nº 200, de 25/02/1967 (ainda vigente), onde tal recurso é definido como importante “[...] instrumento de descentralização administrativa, com o objetivo de assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, situando-as na proximidade dos fatos, pessoas ou problemas a atender” (nos termos do artigo 11 do mesmo Decreto-Lei). Mais recentemente, a delegação de competência foi objeto do artigo 12 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999 – que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal –, segundo o qual “um órgão administrativo e seu titular poderão, se não houver impedimento legal, delegar parte da sua competência a outros órgãos ou titulares, ainda que estes não lhe sejam hierarquicamente subordinados, quando for conveniente, em razão de circunstâncias de índole técnica, social, econômica, jurídica ou territorial”. Aliás, o parágrafo único do referido dispositivo estabelece, textualmente, que “o disposto no caput deste artigo aplica-se à delegação de competência dos órgãos colegiados aos respectivos presidentes”.

Enfim, embora não relevante para o exame do caso em espécie, patente a possibilidade legal de transferência material e territorial da competência para julgamento originariamente estabelecida para as Turmas de julgamento das DRJ.

Por tudo o que foi acima exposto, entendo ser inadmissível a tese da nulidade por suposta carência de competência da Primeira Turma da DRJ Florianópolis para apreciar a lide na primeira instância, uma vez demonstrado que aludido julgamento foi proferido por quem detinha legítima competência para fazê-lo.

Da inexistência de nulidade do julgado de primeira instância pela negativa do pedido de perícia formulado na impugnação. Da plena legitimidade do julgador para examinar a situação contábil da empresa.

Defende também a recorrente que o julgamento de primeira instância também seria nulo por suposta falta de fundamentação quando da negativa do pedido de perícia formulado na impugnação. Conforme relatado, a suplicante questiona, adicionalmente, a capacidade técnica dos autuantes, “[...] não necessariamente contadores formados e

especializados”, e aduz que o parecer técnico especializado, requerido mediante perícia, seria capaz de desconstituir as conclusões oficiais.

Aqui, também, não assiste razão à reclamante.

Primeiramente, ressalte-se que a negativa para o indeferimento da perícia intentada pelo sujeito passivo foi, sim, devidamente motivada. Com efeito, constata-se às fls. 1.254 dos autos – trecho do voto que conduziu o julgamento na primeira instância – que o não deferimento do pedido em questão decorreu exatamente da sua desnecessidade para o deslinde da querela, como, aliás, autoriza o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, transcrito pela autoridade julgadora. Referida autoridade, ressaltou em seu voto, textualmente, que *“a realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos”*. Portanto, a negativa do pedido de perícia apresentado pelo sujeito passivo foi efetiva e devidamente justificada pela autoridade julgadora.

Quanto à legitimidade do autuante – Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – para examinar as informações e documentos contábeis de cuja análise redundou o lançamento, importa destacar algumas questões alusivas à competência legal das autoridades imbuídas do referido cargo para a constituição do crédito tributário.

No âmbito federal, a competência do agente fiscal para a fiscalização e a constituição dos créditos tributários é decorrente de lei complementar (art. 142 do CTN), sendo privativa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, quaisquer que sejam os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Nesse diapasão, cumpre destacar que à RFB compete, dentre outras inúmeras atribuições, a interpretação e aplicação da legislação *“[...] tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução”*, conforme artigo 1º, inciso III, do Regimento Interno da citada Secretaria, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009. Do mesmo artigo pode-se extrair também que, à RFB, compete, notadamente:

V - preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios, relativos aos tributos por ela administrados;

[...]

VII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração;

[...]

XVI - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive no que diz respeito a alfandegamento de áreas e recintos;

[...]

XIX - participar, observada a competência específica de outros órgãos, das atividades de repressão ao contrabando, ao descaminho e ao tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, e à lavagem de dinheiro;

(grifos nossos)

Vê-se, pois, que a administração dos tributos federais, quer relacionados à atividade aduaneira, quer atinente aos tributos internos, bem como a participação no controle aduaneiro e o julgamento administrativo na primeira instância, estão a cargo da Secretaria da

Receita Federal do Brasil. Por seu turno, o agente que detém a competência administrativa para a execução das ações fiscais no âmbito da citada Secretaria, dentre elas àquelas relacionadas à fiscalização aduaneira e à repressão à lavagem de dinheiro, é, privativamente, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja competência inderrogável decorre de ato político por outorga e em benefício da sociedade democraticamente organizada, consequência do disposto no artigo 142 do CTN, combinado com o artigo 6º da Lei nº 10.593, de 06/12/2002, com a redação dada pelo artigo 9º da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, *verbis*:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

[...]

(grifos nossos)

A alínea “b” do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, acima transcrita, demonstra, ainda, a competência privativa do AFRFB para “*elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal [...]*”. Por seu turno, a alínea “d” do mesmo artigo estabelece a ampla competência legal do AFRFB para examinar a contabilidade empresarial, não se lhes aplicando, inclusive, as restrições previstas nos artigos 1.190 a 1.192 do Código Civil (que tratam de limitações – a autoridades em geral e, notadamente, ao Poder Judiciário – à determinação do exame do cumprimento das formalidades legais relativas à escrituração contábil, assim como de restrições, ao Poder Judiciário, quanto à autorização para a exibição de livros e documentos de escrituração da empresa). O mesmo dispositivo (alínea “d” do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002), aliás, reforça a plena competência do Auditor Fiscal ao se reportar ao artigo 1.193 do Código Civil, segundo o qual “*as restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais*”.

Portanto, independentemente do auxílio do perito, o AFRFB tem força jurisdicionante e competência funcional em todo o território nacional para fiscalizar a empresa no sentido de examinar o fiel cumprimento das obrigações tributárias a ela inerentes, bem

como alusivas ao controle aduaneiro, aí inseridos os procedimentos necessários à repressão à lavagem de dinheiro, intimamente relacionada ao controle da origem de recursos empregados no comércio exterior – objeto da lide –, como se verá adiante em maiores detalhes.

Logo, não configura nulidade do julgado de primeira instância a negativa motivada de pedido de perícia para produção de prova por contador formado, destinada ao exclusivo exame da contabilidade da empresa, uma vez que tal atividade está inserida no âmbito da competência privativa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, o qual, no exercício da fiscalização tributária e aduaneira, bem como do julgamento do contencioso administrativo fiscal, detém a faculdade legal de apreciar amplamente a contabilidade do ente empresarial.

Por todos esses motivos, rejeita-se, igualmente, a presente preliminar de nulidade arguida pela suplicante.

Da omissão, na decisão a quo, do voto divergente, e de sua insuficiência, na realidade presente, para ensejar a nulidade do julgado de primeira instância.

O derradeiro argumento em defesa da nulidade do julgamento se alicerça na inexistência dos fundamentos do voto divergente da julgadora Elizabeth Maria Violatto, “[...] *omissão da qual resulta a incompletude do julgamento e também sua nulidade, pois impede ao contribuinte o acesso, na íntegra, daquilo que foi debatido e decidido no julgamento*”.

A tese sustentada pelo sujeito passivo, de fato, guarda certa razoabilidade, muito embora, no caso concreto, a ausência das razões do voto divergente na decisão *a quo* não seja razão suficiente para ensejar a nulidade do julgamento, como se verá adiante.

Há muito defendemos que do acórdão deverá constar, ainda que de forma sucinta, o entendimento de todos os julgadores que não acompanharam o voto do relator ou que com este concordaram apenas nas suas conclusões. Referida providência, além de revelar clareza e solidez – fundamentos do princípio da motivação do ato administrativo em tela –, mira, em última análise, garantir o efetivo devido processo legal, visto que o contribuinte, ou mesmo o fisco, poderão, agora cientes de todos os elementos integrantes da prolatada decisão colegiada, adotar as providências que lhes aprouverem.

No caso presente temos que, dos quatro julgadores integrantes do colegiado que prolatou o voto recorrido, apenas uma julgadora não acompanhou o voto do relator, de sorte que, na realidade em exame, o sujeito passivo teve integral conhecimento das razões com base nas quais o lançamento foi julgado procedente, correspondentes à motivação expressa no voto do relator, com o qual assentiram dois outros membros do colegiado.

Não houve, portanto, na espécie, nenhum prejuízo à defesa da recorrente, já que as razões pelas quais a maioria dos julgadores entendeu pela procedência do lançamento estão manifestas no voto do relator. E a ausência de prejuízo impede seja acolhida a tese da nulidade, em vista do princípio *pas de nullité sans grief*.

Com efeito, o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. De fato, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato

processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal¹. No âmbito do Código de Processo Civil, dispõe o artigo 244 que,

Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ou seja, o artigo 244 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

Como já dito, no julgado em exame temos realidade em que está expressa a fundamentação da maioria do colegiado pela procedência do lançamento, sem qualquer prejuízo para a defesa da suplicante, ciente que está das razões de subsistência do crédito tributário. Diferentemente seria se, por exemplo, os dois outros integrantes da Turma julgadora tivessem acompanhado o voto do relator apenas nas conclusões (e as razões dos mesmos não constassem do acórdão, nem declarações de voto). Nessa hipótese, apesar de três dos julgadores haverem entendido pela procedência do lançamento, as razões majoritárias para tal resultado teriam sido omitidas, já que apenas o voto do relator estaria expresso. Esse exemplo hipotético caracterizaria, sim, cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, por desconhecimento da motivação **colegiada** pela qual se manteve o lançamento. Seria, pois, hipótese de nulidade do julgado.

De forma diversa, na circunstância em exame, como já ressaltado, não houve nenhum prejuízo à defesa da recorrente, já que as razões pelas quais **a maioria dos julgadores** entendeu pela procedência do lançamento estão manifestas no voto do relator. Em outras palavras, **o voto do relator expressa, efetivamente, a fundamentação do colegiado para a subsistência do crédito tributário.**

Impende, pois, que seja respeitado o princípio do colegiado, cujo acórdão representa o posicionamento majoritário dos julgadores singulares, e que se traduz na motivação predominante consubstanciada no voto do julgador com os quais se perfilou a maioria de seus membros.

Assim, diante da inexistência de prejuízo para o sujeito passivo, e em homenagem ao princípio do colegiado, entendo que não merece ser acolhida a tese de nulidade suscitada pela recorrente.

MÉRITO

Da presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Aspectos legais.

A pena de perdimento pela interposição fraudulenta de terceiros, assim como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior, estão previstas no art. 23, inciso V e §§ 1º ao 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, abaixo reproduzidos, literalmente:

¹ Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa. Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

(grifo nosso)

Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar, voluntariamente (decorrente do próprio conteúdo conceitual de **fraude** – “interposição **fraudulenta**”), o verdadeiro interessado na operação, ocorrendo todas as vezes em que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre uma parte e outra.

De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (que foi convertida na mencionada Lei nº 10.637/2002), o objeto colimado pela norma foi o de “estabelecer medidas que permitem a punição da fraude no comércio exterior praticada com a interposição fraudulenta de intermediários ou com recursos de origem não comprovada”. E a presunção legal objeto do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002) é a interposição **fraudulenta**, ou seja, aquela feita mediante fraude, onde o elemento volitivo, conceitualmente, necessita se encontrar presente.

Com efeito, De Plácido e Silva ensina que o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), “além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de artil para fugir ao pagamento da tributação: fraudar o fisco”². No entanto, dada a dificuldade de se demonstrar o elemento volitivo imbuído no conceito de fraude, criou a lei uma presunção legal *juris tantum*, da qual se vale o Estado para impor uma sanção administrativa àqueles que não conseguirem comprovar a origem lícita dos recursos empregados no comércio exterior.

Sobre a importância das presunções no combate aos ilícitos tributários, a relevante lição de Maria Rita Ferragut³:

² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v.II, p.324.

³ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146-147.

[...] não há como ignorar que, se a segurança jurídica não admitisse as presunções, acabaria dificultando a proteção do direito daqueles que os detêm, mas que são prejudicados pela fraude, dolo, simulação. Dentre esses encontra-se, sem dúvida alguma, o Fisco.

Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, "alargam o campo cognoscitivo do homem"⁴, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.

A presunção em questão, frise-se, tem natureza essencialmente procedimental, destinada a auxiliar o aplicador do direito no enquadramento da situação fática à norma. Portanto, não cria, altera ou revoga direitos, conclusão que se extrai diante da lição de Maria Rita Ferragut, *in verbis*:

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu⁵.

[...]

[...] Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido⁶. (grifos nossos)

Voltando especificamente à sanção legal decorrente da ocultação fraudulenta das partes negociantes e da interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior, para

⁴ Cf. Jimir Doniak Jr.

⁵ *Op. cit.*, p. 168.

⁶ *Op. cit.*, p. 170.

Wagner Wilson de Castro⁷ dito instrumento legal foi motivado pela conjuntura internacional de necessidade de combate ao terrorismo, em vista, notadamente, da constatação de que os recursos necessários ao financiamento de tais práticas – advindos de outras atividades criminosas –, necessitavam passar por um processo de “lavagem” para entrarem nos países onde, posteriormente, seriam utilizados na prática do terror. Sobre essa questão, ressalta, textualmente:

O sentido teleológico que se consegue vislumbrar, passível justificar a dura medida inserta no inciso V e no §1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002, objetiva preservar o Erário, impedindo que bens, direitos, ou valores oriundos da prática dos crimes relacionados na legislação que disciplina a lavagem de dinheiro, venham a se tornar lícitos, por meio de operações de comércio exterior.

Em tal situação, vislumbra-se a proporcionalidade entre o bem protegido e a penalidade cominada. O combate à lavagem de dinheiro, ainda que de forma indireta, auxilia na prevenção combate a outros crimes de maior gravidade, tais como: o tráfico de substâncias entorpecentes; o terrorismo; a extorsão mediante seqüestro etc.

Vale enfatizar, porém, que, não obstante os objetivos colimados pela legislação pátria, **não se está aqui a afirmar que os recursos utilizados pela autuada e sua responsável solidária nas operações de comércio exterior tenham advindo de atividade criminosa.** As autuações decorrentes da aplicação da pena de perdimento objeto do § 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, assim como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior (§ 3º do mesmo artigo), nem sempre decorrem da comprovação direta da interposição fraudulenta, podendo advir da presunção legal de que trata o § 2º do dispositivo em tela, **na qual podem se enquadrar aqueles que não comprovem a origem dos recursos utilizados no comércio internacional.** Aí se incluem os que não observarem as mínimas formalidades exigidas para a realização de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, questão adiante tratada.

Portanto, a lei, do ponto de vista da aplicação da sanção administrativa – perdimento da mercadoria ou aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma – não faz qualquer distinção entre os casos em que a interposição fraudulenta é materialmente comprovada, ou entre aqueles onde não há a comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, como ocorreu no caso presente.

Para que se examine se a realidade presente nos autos se enquadra no ilícito em exame, há que se verificar se existe um nexo de causalidade entre a ocultação dos recursos de terceiros e seu emprego nas operações realizadas no comércio exterior, ocultação esta que pode ser presumida se comprovado que o sujeito passivo não tinha recursos suficientes para realizar tais negociações. Tal análise, por enquadrar-se em um procedimento especial que vai além da obrigação acessória de o contribuinte intervir, como colaborador, nos procedimentos de investigação presididos pelo fisco, exige do fiscalizado a apresentação de provas que afastem a presunção *juris tantum* que milita a favor da autoridade fiscal.

⁷ CASTRO, Wagner Wilson. **As Alterações na Legislação Aduaneira Introduzidas pelos Artigos 59 e 60 da Medida Provisória nº 66, de 29 de Agosto de 2002.** Monografia apresentada à Escola de Administração Fazendária - ESAF e Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito à obtenção do título de pós-graduação em Direito Tributário. Abril/2004.

Pode-se distinguir, portanto, duas hipóteses bem delineadas: em uma, cumpre ao fisco instruir o feito com as provas que deem estribo à sua argumentação. Já na segunda hipótese, a lei cria um meio indireto de prova em favor do Estado. Neste último caso, se o contribuinte se omite, ou não satisfaz minimamente às exigências legais destinadas a demonstrar a origem lícita dos recursos necessários para suas transações internacionais, arcará com as consequências impostas pela lei.

O cerne da lide é saber, portanto, se está caracterizada ou não a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros nas importações conduzidas pela reclamante, capaz de redundar na aplicação do perdimento e, em última análise, na sua conversão em multa, objeto do lançamento questionado.

É o que se examinará na sequência.

Do exame dos fatos que ensejaram o lançamento.

Como relatado, o lançamento objeto do litígio corresponde à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias transacionadas no mercado internacional, sem comprovação da origem dos recursos necessários à efetivação das citadas transações, o que caracterizou, na visão do auditor fiscal autuante, a conduta capitulada no *caput* do artigo 23, inciso V e § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, c/c artigo 11, inciso II, da IN SRF nº 228/2002 (interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior).

A lide envolve, ainda, a infração capitulada no artigo 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66, c/c Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 23, inciso IV, e parágrafo primeiro, que também prevê a aplicação da pena de perdimento da mercadoria “*estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado*”. De acordo com o auto de infração, tal penalidade é aplicável, também, em vista de “*simulação*” e “*falsidade ideológica*” que “[...] *ficaram evidenciadas nas declarações de importações feitas e apresentadas à RFB, através do registro no SISCOMEX, quando a BRAZIMEX formulou a declaração de importação, identificando a operação como sendo por conta e risco próprio, quando na verdade se tratava de operação por conta e risco de terceiros [...]*” (conf. fls. 52/53).

De forma mais específica, a fiscalização constatou os seguintes fatos motivadores do lançamento em tela, na sequência resumidos.

Primeiramente, em vista de os valores apontados pelos sócios como identificadores da integralização do capital social (comprovantes de depósitos e cópias de extratos bancários) não terem sido suficientes para comprovar a procedência dos aludidos recursos, o sujeito passivo foi intimado a demonstrar a origem e a transferência dos montantes em tela, não tendo, no entanto, apresentado efetivamente a fonte das quantias elencadas, conforme fatos já retratados no relatório supra.

Desses fatos, convém destacar o seguinte:

- I) Os extratos bancários e comprovantes de depósitos apresentados (muitos de significativos valores em espécie, outros de valores reduzidos, em centavos, conduta tida como incomum, dada a natureza da integralização do capital social) não identificaram minimamente os correspondentes remetentes.

- II) Do exame dos livros fiscais do ano-calendário de 2006, relativamente às situações indicadas em cada item arrolado pelo contribuinte como integralização e/ou aumento de capital, constatou-se “valores depositados em cheques, sem identificação, que foram devolvidos” (conf. fls. 09). Ademais, houve vários saques em valores muito próximos aos depositados, referentes a suprimimento de caixa, sem destinação que os justificasse e sem indicação dos destinatários, conforme registros do Livro Razão de 2006 (vide fls. 281/367).
- III) Constatou-se diversos depósitos em dinheiro, no total de R\$ 233.874,34, sem nenhuma identificação dos depositantes.
- IV) Houve diversos depósitos efetuados em cheque, ou *on-line*, sem identificação do depositante, ou, no caso dos cheques, desacompanhados do original ou de cópia dos mesmos, capazes de comprovar a efetiva transferência dos recursos por parte dos sócios.
- V) Foi apresentado um recibo de venda de veículo, no valor R\$ 98.163,63; porém, nenhum comprovante da efetiva transferência dos recursos foi apresentado.

Às fls. 11/18 constam tabelas onde são detalhados os valores indicados pelos sócios como utilizados na integralização ou aumento do capital social. O exame da referida tabela corrobora, decerto, a afirmação da autoridade fiscal alusiva à existência de relevantes depósitos em dinheiro e de depósitos em cheques e transferências sem a identificação da origem correspondente.

Durante o procedimento de fiscalização, foi oportunizada à fiscalizada a comprovação da origem dos recursos utilizados na integralização de seu capital social. Com efeito, a mesma foi re-intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem de todos os depósitos dos recursos dos sócios em benefício da empresa, praticados a partir de sua constituição. Em atenção a essa intimação, apresentou:

- a) parecer de auditores independentes (fls. 873/885), segundo o qual as integralizações de capital social efetuadas pelos sócios cotistas “[...] nos exercícios de 2007, 2006 e 2005 foram suportadas de origens declaradas em suas declarações do imposto de renda pessoa física”;
- b) declarações do Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2008, 2007 e 2006 de cada um dos sócios da empresa (fls. 886/937); e,
- c) Livro Carta de Sentença referente a separação judicial litigiosa entre Teogenes Firmino Fassarella (proprietário da empresa Vitória AR, CNPJ 27.229.780/0001-00 – empresa de onde os sócios da autuada teriam sido egressos – conf. fls. 18/19) e Ângela Marilena de Almeida Fassarella, cuja composição amigável definiu uma pensão alimentícia no valor de R\$ 10.000,00 por mês, em favor da consorte. Sobre essa questão, ressaltou a fiscalização que apesar de o acordo decorrente da aludida separação servir para comprovar a origem de recursos dos sócios – pessoa física –, “[...] o fato é que não lograram êxito em comprovar a efetiva transferência por parte dos mesmos dos recursos depositados nas contas-correntes da empresa, para fins de integralização e/ou aumento de capital” (conf. fls. 20).

Em função de todo o exposto, concluiu o auditor fiscal responsável pelo lançamento, corretamente, que a empresa não comprovou a efetiva transferência dos recursos, para fins de aporte de capital, por parte dos membros da sociedade, nem tampouco a origem desses recursos, e, ainda, que a empresa simulou operações de integralização e aumento de capital com objetivo de encobrir a entrada de recursos que tiveram origem em fonte diversa daquela de seus sócios, sendo que a origem desses recursos não foi comprovada.

Já se vê, pelos dados acima já colacionados, que a autuação não se alicerça em alegadas “[...] **presunções baseadas em conjecturas desprovidas de fatos concretos**” (conf. fls. 1263). O sujeito passivo, efetivamente, não comprovou a origem dos recursos empregados nas suas importações. Diferentemente do que pensa a autuada (fls. 1262), **comprovante de depósito em dinheiro não é suficiente para evidenciar a origem do recurso depositado**. Fosse assim, impossível seria a caracterização da presunção legal de interposição fraudulenta, já que, nos casos de interposição fraudulenta, inexoravelmente, sempre há transferência de recursos para a empresa que opera no comércio exterior; e em muitas dessas vezes em dinheiro. Por isso é que a procedência lícita desses recursos, não demonstrada no presente caso, há que estar cabalmente caracterizada para afastar a presunção legal de interposição fraudulenta que vige em favor da Fazenda Pública.

Vale ressaltar que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento também trouxe dados que, em adição aos problemas relativos à não comprovação da origem dos recursos utilizados para a integralização do capital social, demonstraram a **insuficiente disponibilidade de numerário próprio da empresa para a realização das transações internacionais por ela celebradas**. Com efeito, a verificação das demonstrações contábeis dos anos de 2006 (fls. 351/366) e 2007 (fls. 368/385) evidencia, sim, situação de pouca liquidez e consequente falta de capacidade financeira.

Uma questão pontualmente contestada pela autuada diz respeito à alegada existência de patrimônio líquido superior a quatro milhões de reais, com integralização em espécie de capital da ordem de um milhão de reais. Não obstante, apesar do significativo patrimônio líquido objeto do balanço patrimonial encerrado em 31/12/2006 (fls. 364/366) – equivalente a R\$ 4.853.956,70, **tal monta está influenciada por reserva de reavaliação de ativos próprios no valor de R\$ 4.175.000,00, referente a avaliação feita de bens minerais existentes em área arrendada. Essa mesma influência permanece no balanço patrimonial encerrado em 31/12/2007 (fls.382/385)** – onde o patrimônio líquido é de R\$ 4.856.255,03.

Ainda com respeito ao balanço patrimonial de 2006, das disponibilidades – que totalizaram R\$ 104.727,78 – R\$ 100.000,00 equivalem a investimento no Banco Banestes, que, segundo o autuante, em tese, diz respeito a reciprocidade para a conta garantida, que em 31/12/2006 apresentou saldo negativo de R\$ 126.959,93. Conta garantida é uma linha de crédito concedida pelo banco ao cliente, exigindo deste uma garantia, como, por exemplo, os recebíveis do cliente, cujos valores, depois de cobrados dos devedores desses recebíveis, são creditados em uma conta vinculada, ou conta-caução, em nome do credor dos títulos e tomador da linha de crédito. Mas o titular da conta vinculada não pode movimentá-la livremente, posto que os valores nela creditados são, justamente, a garantia da linha de crédito. O saque somente é permitido se o credor dos títulos colocar outros em caução para substituir os valores retirados da conta.

Como se vê, são elementos do Patrimônio Líquido que não se traduzem em disponibilidades nas contas patrimoniais do Ativo, questões com respeito às quais (reserva de

reavaliação e reciprocidade para a conta garantida) não houve nenhuma contestação específica do sujeito passivo.

No balanço patrimonial de 2007 o prejuízo líquido apresentado somou R\$ 318.744,97. Nesse período, os valores indicados como em disponibilidades – R\$ 182.635,71 –, não foram assim considerados pelos auditores fiscais autuantes, posto que, desse montante: i) R\$ 100.000,00 foram considerados como aplicações financeiras; ii) R\$ 16.478,22 eram relativos a cheques a receber (um direito, pois, e não uma disponibilidade); e, iii) R\$ 66.157,49 de saldo em caixa foram considerados apenas como registros gráficos, “[...] *sem testes financeiros ou outro controle efetivo*”.

Por fim, o balancete analítico do período de janeiro a abril de 2008 (fls. 1141/1151) revelou a conta caixa com apenas R\$ 5.311,01 e a conta bancos com movimento com saldo negativo no montante de R\$ 4.287,52 (disponibilidades). As contas cheques a receber e aplicações financeiras mantiveram as mesmas posições correspondentes ao balanço patrimonial levantado em 31/12/2007.

Voltando ao assunto relativo à carência na comprovação da origem dos recursos empregados na integralização do capital social, a reclamante, em seu recurso, aduz que os próprios autuantes teriam reconhecido a suficiente condição financeira dos sócios para arcarem com o numerário direcionado à integralização em comento. No entanto, **aludida suficiência de recursos, ainda que demonstrada, não basta, isoladamente, para comprovar que os montantes necessários à integralização do capital social seriam proveinentes da riqueza individual dos membros da sociedade empresarial.**

O princípio contábil da *entidade*, retratado no artigo 4º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750, de 29/12/1993, reza a necessidade de haver autonomia patrimonial do ente empresarial, que tem como corolário o fato de **o patrimônio da empresa não poder ser confundido com o de seus sócios ou proprietários**. Não custa transcrever o disposto no citado artigo 4º da norma em tela:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. (grifos nossos)

Assim, a demonstração de disponibilidade individual dos sócios, por si só, não é bastante para afastar a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros se, dentre outros fatos, ficar caracterizada a falta de comprovação de transferência desses recursos individuais para a pessoa jurídica. Não sem razão é que o § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, dispõe que “*presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*” (grifei).

Dito dispositivo exige, por parte do fiscalizado, a apresentação de provas que afastem a presunção *juris tantum* que milita a favor da Fazenda Pública. Tal fato, obviamente, não impede que o fisco traga provas diretas que deem estribo à sua argumentação, sendo facultado ao mesmo, legitimamente, **também** se valer da presunção legal que permite a comprovação indireta do ilícito. Como já ressaltado, se, neste último caso, o contribuinte se omite, ou não satisfaz minimamente às exigências legais destinadas a demonstrar a origem

lícita dos recursos necessários para suas transações internacionais, arcará com as consequências impostas pela lei.

Aliás, a investigação concernente à materialização ou não da integralização do capital social é um dos procedimentos elencados pela IN SRF nº 228/2002 (vide inciso I de seu artigo 6º), que tem como fulcro “[...] *identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor*” (conforme § 1º do artigo 1º). E uma das ferramentas que o Estado tem para fiscalizar a origem desses recursos é a intimação para a empresa “*comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações*” (inciso II do artigo 4º da mesma Instrução Normativa). Dado seu conteúdo, claro está que as exigências contidas na referida Instrução Normativa guardam perfeita sintonia com o disposto no inciso V e § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Como já dito, eventual comprovação da disponibilidade financeira na pessoa física dos empresários não seria, por si só, suficiente para criar uma presunção de que os recursos necessários à sua atividade, e destinados à integralização do capital social (e, portanto, à empresa), tenham advindo dos empresários – pessoas físicas. A comprovação da integralização do capital social e da origem dos recursos utilizados para dita operação é, sim, necessária. Nesse sentido, reproduzo a jurisprudência judicial e administrativa que tem singular pertinência com o caso *sub judice*:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. AUTUAÇÃO. INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

1. Compete à empresa fazer a comprovação da integralização do capital social, mediante a apresentação de documentos hábeis, não sendo suficiente a constatada capacidade financeira do sócio, a quem se imputa o dever de transferir o numerário para a sociedade comercial.

(TRF – 1ª REGIÃO. Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL 9101057758/MG. Órgão Julgador: 2ª TURMA SUPLEMENTAR. Data da decisão: 9/10/2001. Documento: TRF100119945).

IRPJ - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITAS

O suprimento de valores pelos sócios da pessoa jurídica sujeita-se à comprovação de requisitos essenciais, cumulativos e indissociáveis, no tocante à origem e à efetividade da entrega dos recursos, que deverão ser coincidentes em datas e valores. Não satisfaz como prova hábil, a fim de elidir a imputação, a simples apresentação de documentos emitidos pelos próprios sócios da empresa e os respectivos registros contábeis.

(Primeiro Conselho de Contribuintes. Terceira Câmara. Acórdão nº 103-20168. Recurso nº 220177. Relatora: Mary Elbe Gomes Queiroz Maia. Data da sessão: 08/12/1999)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL

Cabe à pessoa jurídica provar, com documentos hábeis e idôneos, os registros de sua contabilidade, inclusive os do efetivo ingresso no caixa da empresa e da efetiva entrega pelos subscritores de numerário para a integralização de aumentos de capital, presumindo-se, quando não for

produzido essa prova, que os recursos tiveram origem em receita omitida na escrituração.

[...]

(Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Acórdão nº 106-08434. Recurso nº 107967. Relator: Mário Albertino Nunes. Data da sessão: 03/12/1996)

[...]

IRPJ – 1995, 1996, 1997 – OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO DO TITULAR DE FIRMA INDIVIDUAL.

A prova da origem e efetiva entrega dos recursos, tanto para suprimento de caixa, como para integralização de capital, deve ser comprovada por documento hábil, idônea e coincidente, em datas e valores, a falta destas inquina a manutenção da exigência fiscal.

[...]

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

(Primeiro Conselho de Contribuintes. Sétima Câmara. Acórdão nº 107-07349. Relator: Edwal Gonçalves dos Santos. Data da Sessão: 15/10/2003)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. REQUISITOS FORMAIS. LIQUIDEZ DO TÍTULO. LEGITIMIDADE PASSIVA. ESCRITURAÇÃO. PROVA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM MOEDA. AUTUAÇÃO FUNDADA EM ELEMENTOS COLHIDOS PELA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL. UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE.

[...]

5. Compete ao contribuinte apresentar, quando solicitado pelo fisco, todos os documentos que deram suporte à escrituração. Não basta escrituração regular, é necessário que as informações lançadas encontrem suporte e comprovação à luz de documentos hábeis a demonstrar sua veracidade e correção.

6. O aumento de capital em moeda corrente efetuado pelo titular da empresa sem a comprovação da efetiva entrega do numerário e a origem dos recursos, autoriza a presunção de omissão de receita, nos termos do art. 181, do Decreto nº 85.450/80 (RIR).

[...]

8. *Apelação desprovida.*

(TRF – 1ª REGIÃO. APELAÇÃO CÍVEL 1997.01.00.062110-0/MG. Órgão Julgador: 3ª TURMA SUPLEMENTAR. Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza (convocado). Data da decisão: 09/06/2005. Publicação: 04/08/2005, DJ, p.106).

(grifos nossos)

A investigação atinente à origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior é atividade de relevante importância social que não pode ser olvidada pela autoridade fiscal. Dito exame, em vista dos danos potenciais ao Erário e à sociedade brasileira, e ainda, em função do dever de ofício ao qual está atrelada toda autoridade pública, merece ser conduzido com esmero, podendo a autoridade fiscal, para tanto, fazer uso de todos os instrumentos legais que estiverem ao seu alcance, dentre os quais analisar se a empresa que opera no comércio exterior tem recursos suficientes para arcar com tais operações. Trata-se, pois, de prerrogativa da autoridade fazendária totalmente amparada pela legislação

retromencionada, e que não tem necessária ligação com a legitimidade, *stricto sensu*, das operações de importação ou de exportação (emissão de DI, pagamento dos tributos, etc.).

Quanto aos fatos que ensejaram o lançamento, resta examinar a questão relativa à terceirização das operações de comércio exterior.

Como relatado, em quatro das importações conduzidas pelo sujeito passivo, (entre 23/10/2007 e 14/12/2007), estas, apesar de formalmente caracterizarem importação por conta própria, corresponderam, materialmente, a importações realizadas com recursos de empresa terceira – ANGELICA MACHADO MEY EPP, CNPJ 07.401.882/0001-46 –, pois foram realizadas seguindo *modus operandi* que, se atendidos os requisitos legais correspondentes, caracterizariam importação por conta e ordem de terceiros. Dentre os fatos elencados pela fiscalização como sustentáculo às conclusões nesse sentido, já relatados acima, cite-se o fato de a empresa ANGELICA, à época, gozar de autorização para realizar importações até o limite semestral de US\$ 150.000,00, posto estar habilitada no Siscomex na modalidade simplificada (no mesmo período/semestre a empresa ANGELICA, através da pessoa jurídica TAG Importação e Exportação de Veículos Ltda, CNPJ 07.449.977/0001-30, já realizara importações equivalentes a US\$ 129.269,46).

Em sua defesa, alega a recorrente haver realizado as importações, efetivamente, por conta própria, e não ocultando a reportada pessoa jurídica Angélica Machado Mey EPP. Ressalta que o fato de, posteriormente, ter realizado importações por conta e ordem daquele terceiro não desnatura as primeiras citadas importações que, segundo entende, seriam por conta própria. Ressalta ainda que “*o fluxo de pagamento das operações atende ao interesse e capacidade de ambas as partes, sendo eventuais acordos ou inadimplementos corriqueiros no cotidiano das empresas*”. Assevera que “*solicitações de alterações são comuns no comércio exterior quando algum equívoco no repasse das informações ocorre, como no caso em tela*” [aqui, provavelmente, se reporta ao relatado pela autoridade fiscal às fls. 32/33, segundo o qual houve solicitação de alteração da identificação do consignatário no BL – de Angélica para Brasimex –, fato que “*se traduz numa tentativa de se ocultar o real adquirente das mercadorias importadas, que no caso era a empresa ANGELICA*”]. Aduz, ainda, desconhecer que a empresa Angélica operava no comércio exterior.

Sobre a questão, importa tecer alguns comentários relativos aos requisitos legais inerentes à intermediação de operações no comércio exterior.

Com efeito, há, atualmente, duas formas de intermediação das referidas operações: a **importação por conta e ordem** e a **importação por encomenda**. Tais modalidades exigem o atendimento de determinadas condições previstas na legislação, atinentes não só à prestação de serviços de importação realizados por conta e ordem de uma outra empresa – chamada adquirente –, mas também relativamente à importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a empresa diversa – dita encomendante predeterminada.

No caso da **importação por conta e ordem**, uma empresa – a adquirente – contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, **utilizando os recursos originários da contratante**, providencie, dentre outros, o despacho de importação da mercadoria **em nome da empresa adquirente**.

Essa modalidade de prestação de serviços de importação é disciplinada pela IN SRF nº 225, de 2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas

jurídicas importadoras em operações por conta e ordem de terceiros, e na IN SRF nº 247, de 2002, que estabelece, dentre outros requisitos, obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem quanto para as empresas adquirentes.

A regularidade de uma uma operação de importação por conta e ordem de terceiro exige, preliminarmente, que **tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora** estejam habilitadas a operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, nos termos da IN SRF nº 650, de 2006. Além disso, a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem deve apresentar, à unidade da Receita Federal com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre as duas empresas (adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no SISCOMEX como importadora por conta e ordem da contratante, pelo prazo previsto no contrato.

Visando promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 225/2002, as seguintes condições também deverão ser atendidas:

- a) ao elaborar a declaração de importação (DI), **o importador, pessoa jurídica contratada**, deve indicar na DI – ficha “importador” – o CNPJ da empresa adquirente;
- b) o conhecimento de carga correspondente deve estar consignado ou endossado ao importador contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e a retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e,
- c) a fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria – contratante –, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Além do exposto acima, nos termos dos arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/02, a pessoa jurídica importadora – contratada – deverá, também:

- a) emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro, **nota fiscal de entrada das mercadorias, informando, dentre outros, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;**
- b) **evidenciar em seus registros contábeis e fiscais que se tratam de mercadorias de propriedade de terceiros**, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes; e,
- c) emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação:
 - nota de saída, na qual conste, dentre outros, o valor das mercadorias, acrescido dos tributos incidentes na importação, o valor do IPI calculado, e o destaque do ICMS; e
 - nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços.

Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, nos termos do artigo 88 da IN SRF nº 247/02, devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:

- a) a pessoa jurídica importadora deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e
- b) o adquirente deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.

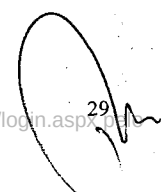
Portanto, são muitas condições que não foram minimamente observadas capazes de dar às importações conduzidas pela impugnante o caráter da modalidade de importação por conta e ordem. A não caracterização dessa modalidade de intermediação nas importações, com a omissão da real adquirente, corrobora os argumentos acima aduzidos, reforçando o entendimento pela legitimidade do lançamento formalizado contra o sujeito passivo.

O modelo adotado pela recorrente também não atende às exigências inerentes à **importação por encomenda**. Nesta modalidade, uma empresa – a encomendante predeterminada –, interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa – a importadora – para que esta, **com seus próprios recursos**, providencie a importação dessa mercadoria e a revenda posteriormente para a empresa encomendante.

A importação por encomenda é disciplinada pela IN SRF nº 634, de 2006, segundo a qual, para que seja considerada regular, a importação realizada por uma empresa, em vista da encomenda de uma outra, deve atender a determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias, previstos na legislação.

Assim como se exige nos casos de importação por conta e ordem, na importação por encomenda é necessário que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora estejam habilitadas para operar no SISCOMEX. Igualmente, a pessoa jurídica que encomenda mercadorias importadas a uma outra empresa deve apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato firmado entre as duas empresas (encomendante e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada à encomendante no SISCOMEX, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

Outra condição para que a importação seja considerada por encomenda é que **a operação seja realizada integralmente com recursos do importador contratado**, pois, do contrário, seria considerada uma operação de importação por conta e ordem. Exatamente por isso é que, a fim de coibir eventuais tentativas de fraude, conforme estabelece o artigo 5º da IN SRF nº 634/06, sempre que o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante a importação poderá ser retida e somente liberada mediante a prestação de garantia, podendo ainda o importador e/ou encomendante serem submetidos ao procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF nº 228, de 2002, como ocorreu no caso presente.



Ainda em relação à importação por encomenda, o importador, ao elaborar a DI, deverá indicar, em campo apropriado, o número de inscrição do encomendante no CNPJ, e indicar que a importação é segundo a modalidade por encomenda, nos termos do artigo 3º da IN SRF nº 634, de 2006.

Claro está, portanto, que a suplicante também não observou às condições necessárias à caracterização das importações em tela como por encomenda.

Todas as constatações levantadas pela Fiscalização demonstram que a autuada não comprovou a origem dos recursos utilizados na integralização de seu capital social e no desempenho de sua atividade fim. Legítimo, pois, o lançamento, por força da presunção legal (*juris tantum*) de que trata o art. 23, inciso V e § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, posto haver sido demonstrado nos autos, dentre outros problemas, que a incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da autuada subsume-se à presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros, conforme estatui o dispositivo legal acima citado, presunção essa que poderia haver sido afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem dos recursos utilizados nas transações, não tendo porém, a reclamante, obtido êxito em rechaçar o entendimento oficial.

Resta analisar, tão-somente, se a multa decorrente da conversão do perdimento não mais seria aplicável ao importador, que, com o advento da Lei nº 11.488/2007, estaria sujeito apenas à multa de R\$ 5.000,00 prevista no artigo 33 da aludida norma.

É o que se examinará no tópico derradeiro.

Da correta exegese do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 frente à multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007

Em seu argumento final, o sujeito passivo alega que a multa decorrente da conversão do perdimento, capitulada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, c/c artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, seria passível de cominação apenas ao real adquirente da mercadoria, e não ao importador, este, sujeito, tão-somente, à multa de R\$ 5.000,00 prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Não merece acolhida tal argumentação.

Sobre a questão, adoto os relevantes fundamentos aduzidos pelo julgador Fernando Sérgio Tavares e Sales em seu voto, objeto do acórdão nº 08-17.739, proferido em 20 de maio de 2010 pela Sétima Turma da DRJ Fortaleza, abaixo reproduzido:

*De início, não é demais ressaltar que toda cessão fraudulenta de nome empresarial a terceiros para o escamoteado exercício do comércio internacional provoca a ocorrência, simultânea, de interposição fraudulenta, obtendo tal situação fática reprimenda, **de forma cumulativa**, tanto relacionada ao objetivo perdimento da mercadoria – **Dano ao Erário: pena de natureza administrativa/controle aduaneiro** - quanto à penalidade inaugurada no artigo 33 acima colocado – **obrigação de feição acessória: pena face ao seu descumprimento**.*

A pena de perdimento da mercadoria, prescrita no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exprimem censuras autônomas, conseqüentemente, são passíveis de aplicação cumulativa.

30 

Como já visto, a presente autuação decorre da materialização do tipo Dano ao Erário, em face de infração relativa às operações de importação, mediante ocultação prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Ao caso, portanto, é aplicável a pena de perdimento às mercadorias, no entanto não passível de operacionalização em virtude da impossibilidade material da cominação dessa sanção, tendo em vista a ausência da localização das mercadorias ou mesmo a ocorrência do seu consumo. Dessa maneira, conforme já exposto, o diploma legal estabelece a aplicação de penalidade substitutiva, no importe equivalente ao valor destas, no entanto, vale firmar: aludida ação punitiva substitutiva, em que pese apresentar-se sob viés tributário, não desnatura a sua essência aduaneira/administrativa, ou melhor, não tributária.

Portanto, o lançamento tem seu núcleo centrado na pena de perdimento da mercadoria. O objeto primário da reprimenda administrativa, desse modo, é a apreensão da mercadoria em face, “primeiro”, do importador/exportador ostensivo – explicitado no conhecimento de transporte/fatura/nota fiscal/registro da DI/RE - e ulterior decretação de sua perda em favor da União. Recorri ao termo “primeiro”, pois é assente, nos termos da legislação norteadora da matéria (art. 95, Decreto-lei nº 37/66), que eventual outro agente que concorra para tal prática, igualmente, integrará o pólo passivo da demanda fiscal, desta feita, sob condição solidária, como já configurado acima.

O crédito da União, na espécie, é fruto da impossibilidade da execução dessa sanção administrativa, redundando, logo, em exação no importe equivalente ao quantum dessas mercadorias. Logo, fossem, nesse passo, apresentadas as mercadorias não existiria o presente crédito. Ou mesmo, se citada inflição fosse decretada no anterior curso do despacho aduaneiro, portanto com as mercadorias então palpáveis, igualmente, aludido crédito não se lhe sucederia, pois a pena de perdimento seria ali cominada em face daquele agente apresentado como importador.

Tal mesma exegese não se pode colher do escopo legal emanado do artigo 33 da Lei nº 11.488/07, adiante posto:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.(grifei)

Analizando o dispositivo, percebe-se que citado diploma legal visa punir a pessoa jurídica que cede seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas a eclipsá-los, ou seja, ocultando seus reais intervenientes ou beneficiários.

Desse modo, a pena administrativa de perdimento aqui tratada assenta a implementação de seu foco punitivo, de per si, na mercadoria, ou melhor, no afastamento de sua propriedade; já a punição estabelecida pela novel norma, sem prejuízo da primeira cominação, materializa-se em penalidade pecuniária específica a quem lhe deu causa, ou seja, ao específico agente que promoveu a cessão de seu nome a outrem com o fito de afastar, da ciência das autoridades aduaneiras, a participação da cessionária.

Nesse prisma, há, calcada em esforço probatório alicerçado em provas diretas/indiretas, a constatação da conduta volitiva do cedente e, também, do cessionário quanto ao objeto cedido: nome.

Na nova norma punitiva supra, depreende-se que o verbo do seu tipo é ceder. Tal norma se destina, assim, a censurar, mediante aplicação de multa pecuniária, o específico ato do agente que promove a cessão de seu nome empresarial a outrem para subtrai-lo da figuração, notadamente, do ato primeiro do iter procedimental da importação, e último, da exportação.

*Convém, logo, realçar que o tipo colocado pela Lei nº 11.488/07 não encampa conduta meramente culposa do agente infrator, pois nele próprio há previsão explícita do nocivo desiderato do agente, qual seja, **“com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”**, o que atrai a natureza dolosa desse cometimento.*

A censura à ocultação do real responsável pela operação, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, repercute no bem objeto da transação simulada e, por consequência, sobretudo, em seu então proprietário, explicitado no B/L, fatura, nota fiscal, contratos, etc. Diante da inviabilidade da materialização da sanção, conforme visto, há que ser promovida a constituição da exação, sob a vertente da penalidade pecuniária. Nesse novo turno, em desfavor de quem? Ora, em desfavor do proprietário da mercadoria, bem como daquele que efetivamente logrou fomentar a interposição vedada, decisivamente concorreu para a interposição fraudulenta, aquele, portanto, que almejou beneficiar-se da operação simulada, conforme norte claro emanado do art. 95 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

*A reprimenda à cessão é personalíssima ao agente cedente, logo destinada especificamente: “a pessoa jurídica que ceder seu nome”, diferentemente da interposição fraudulenta, a qual comporta repreender o fato: **interposição dolosa**, mediante a incidência da decretação da perda do bem ali envolvido, portanto em desfavor, em última análise, do seu proprietário, bem como de quem concorreu, indevidamente, para essa relação de propriedade, mesmo que, naquele íterim, velada. Na ausência do objeto dessa inflição, toma assento, alternativamente, o crédito da União. Consequentemente, na espécie, os agentes que, inequivocamente, entremearam-se para tal fato, qual seja, a vedada interposição, colocam-se perante o fisco na condição de solidários em face da exação substituta, pois, cristalinamente, concorreram para referida defesa prática, sendo a pluralidade da sujeição passiva do lançamento intrínseca à infração.*

Ainda, vê-se que, no caso da cessão posta no dispositivo da Lei nº 11.488/2007, para o agente cedente, o legislador entendeu apropriado obstar a sanção da inaptidão do seu CNPJ, porém lhe atribuiu nova punição, qual seja, “multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada”. Ao assim decidir, a meu sentir, o poder legiferante não blindou o cedente, proprietário ostensivo da mercadoria, importador/exportador

explícito da operação mercantil, da figuração no pólo passivo da demanda do feito de perdimento, para, em vez disso, somente punir o adquirente da mercadoria. Não se revela ressonante com o poder de polícia inerente aos controles aduaneiros do Estado, afastar a sanção da inaptidão do cedente, vulgarmente denominado de “laranja” – ou seja, permitir a continuidade de suas operações internacionais - e, além disso, apartar a penalidade substituta do perdimento em seu desfavor, para, tão-somente, conferir-lhe, exclusivamente, a multa mitior, insculpida no dispositivo normativo retro.

Ao revés, trilho o entendimento de que tal pena de 10% veio acompanhar a cominação da penalidade substitutiva do perdimento, sendo a primeira com foco exclusivo no cedente, ao passo que a última endereçada tanto ao cedente quanto àquele que concorreu dolosamente para o fato: interposição fraudulenta, por exemplo, o agente adquirente do bem.

Portanto, nos casos fáticos também subsumidos ao art. 33 do aludido diploma legal, o cedente e o terceiro impulsionador financeiro da interposição defesa devem figurar no pólo passivo da demanda fiscal da pena alternativa ao perdimento, sem prejuízo, por certo, de outros agentes que eventualmente concorram para citado propósito. Nesse caso, para o específico cedente, importador/exportador explícito – em que pese gozar da continuidade da higidez de seu CNPJ (parágrafo único, art. 33) -, além da citada inflição, soergue-se, com efeito, a penalidade, de natureza diversa, ali estampada, reitere-se: 10% sobre o valor da operação acobertada.

Sobre o aspecto da vedação à decretação da inaptidão do CNPJ do cedente, por seu turno, desta forma estabelecia o então vigente caput do dispositivo acima referenciado da Lei nº 9.430/96, posteriormente alterado pela MP 449/2008 e pela Lei nº 11.941/2009, assim como os demais dispositivos do artigo em referência:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.⁸

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

⁸ Redação atual do caput do art. 81 da Lei 9.430/96, dada pela Lei nº 11.941/2009:

“Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.”

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. [...]

*Convém iterar que o parágrafo único do supramencionado art. 33 da Lei nº 11.488/07 reforça a intenção do legislador de punir, também, a estrita indevida conduta da cessão jungida ao nome da pessoa jurídica, quando estabelece que, em tal hipótese, não se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/96, que determina, **sem prejuízo da pena de perdimento do bem**, a declaração de inaptidão do correspondente CNPJ - instrumento de exercício do poder de polícia com o intuito de evitar fraudes e combater o uso abusivo da pessoa jurídica. Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, o parlamento entendeu não mais aplicar o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declarar inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.*

Como se vê, a novel norma, Lei nº 11.488/2007, trouxe previsão relativamente à penalidade outra, como também, para esses casos, não mais declarar a infratora inapta; mas sim, dela exigir, também, multa equivalente a dez por cento do valor da operação fraudulentamente acobertada.

*Vale sublinhar, por último, que a pena de perdimento, com efeito, tem natureza diversa da sanção de inaptidão do CNPJ, a despeito de ambas, para o caso em apreço, descenderem do mesmo fato jurígeno. Enquanto esta tem como objeto de execução direta o alicerce cadastral da pessoa jurídica – **interditando, por conseguinte, a continuidade do seu exercício empresarial, aquela é de controle aduaneiro**, pesando sua aplicação sobre as mercadorias importadas ou exportadas em situação irregular. Dessa maneira, conseqüentemente, são passíveis também, de forma legítima, de aplicação cumulativa.*

*A Lei nº 11.488/2007, no específico dispositivo em estudo, ao mesmo tempo em que determinou a obstaculização da sanção de inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária por tal defeso agir. Essa substituição de penalidade, ou mesmo, essa impressão de maior rigor civil a tal cometimento em nada altera sua natureza e, portanto, resta mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento – ou a que lhe é substitutiva - **que, note-se, até a presente data, não foi revogada.***

Conforme o exposto, conclui-se que, a partir da introdução da multa pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, além do perdimento do bem correspondente, a nova lei atribuiu penalidade pecuniária dirigida diretamente àquele que cedeu o seu nome para acobertar a operação de comércio exterior de terceiros, não se tratando, pois, de abrandamento de

uma penalidade para determinada infração, mas a introdução da aplicação de uma penalidade pecuniária diretamente sobre o agente da ação.

Ainda, nesse diapasão, como pressuposto subsidiário à conclusão aqui chegada, a existência ou não das mercadorias, seu consumo ou não, sua localização ou não, enfim, todas estas possíveis situações não afetariam a constituição da exação fundada no artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Portanto, clara está a natureza distinta das previsões legais.

Por derradeiro, apenas a título complementar, cumpre assinalar, por oportuno, que, em cunho simplesmente interpretativo e elucidativo, o novo regulamento aduaneiro, estabelecido pelo Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, revela a perfeita independência entre as infrações em tela, descabendo falar no afastamento da pena de perdimento em prol da cominação exclusiva insculpida no art. 33 da Lei nº 11.488/07. Deste modo prescreve esse diploma normativo:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

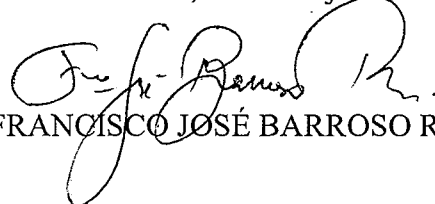
§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas. (grifei).

Desse modo, em face do exposto, vislumbro como passíveis de cominação cumulativa, no tocante ao importador ostensivo, as penalidades acima tratadas, sem prejuízo da solidariedade, creditada ao real adquirente, relativa à multa substitutiva ao perdimento das mercadorias.

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para não acolher a nenhum dos argumentos em prol da nulidade do julgamento de primeira instância, e, **no mérito**, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, mantendo, consequentemente, a exigência objeto deste processo na sua integralidade.

Sala de Sessões, em 1º de julho de 2010.


FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO-SEGUNDA CÂMARA**

Recurso nº :

314536

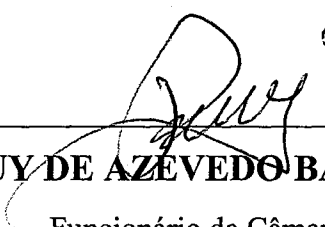
TERMO DE JUNTADA

Nesta data, juntei ao presente processo o documento de folhas nº 272 a 288 que passam a fazer parte do mesmo.

Encaminhe-se à
para os devidos fins.

ALF. VIT. ES

Em, 24 de FEVEREIRO de 2011.


RUY DE AZEVEDO BASTOS

Funcionário da Câmara

Nesta data, juntei ao
passam a fazer parte do mesmo.

Encaminhe-se à

para os devidos fins.

Lab.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento juntado ao processo decorrente de ato do servidor habilitado e reconhecido via certificado digital.
Corresponde à fé pública do servidor.

Histórico de ações sobre o documento:

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 18/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP18.0320.15114.CDZ2

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
D4F2EEF46575093794414DB15CEE1DD10815BDA4**