



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

**Processo n°** 12466.001851/2010-61  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.975 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de agosto de 2017  
**Matéria** Normas de Administração Tributária  
**Recorrentes** COTIA TRADING S.A. E GRADIENTE ELETRÔNICA S.A. (IGB ELETRÔNICA S.A.)  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo de decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

Recursos Voluntários Providos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado; por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários, vencidos os Conselheiros Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho (Relator) e Liziane Angelotti Meira; e, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício; nos termos do relatório e votos

que integram o presente julgado. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## **Relatório**

Trata-se de recursos voluntários e de recurso de ofício interpostos contra o Acórdão nº 07-38.237, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, no qual a impugnação foi dada por procedente em parte, tendo sido excluídos determinados valores de crédito tributário em razão da decadência do direito de constituí-los.

O presente processo administrativo traz lançamento de multa equivalente ao valor aduaneiro. Esta foi aplicada por terem sido consumidas as mercadorias sob autuação, após incidir a penalidade de perdimento; por ocultação do real adquirente e comprador das mercadorias no exterior, a GRADIENTE ELETRÔNICA S/A, que foi incluída como solidária na autuação; e pela utilização de documentos ideologicamente falsos. Tudo conforme descrito e documentado pela fiscalização.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, na parte que interessa ao presente voto:

As importações em análise (tabela fl. 04) foram registradas por conta e risco (sic) próprio da empresa COTIA TRADING S.A., contudo, registra a autoridade fiscal que constatou que as mercadorias foram fabricadas na China por conta e ordem da empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A., que foi a real compradora das mercadorias no exterior, real importadora e real adquirente no mercado nacional (sic), assumindo todos os custos das operações de importação.

Relata a autoridade fiscal que os recursos utilizados para realização das operações de importação foram financiados pela empresa COTIA TRADING S.A., refletindo um subterfúgio, a fim de transparecer, como próprias, as

operações que eram realizadas por ordem de terceiros. O financiamento tem por objetivo dar credibilidade na operação simulada.

Informa também a autoridade fiscal que os fornecedores (fabricantes no exterior) e a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A., foram os que acertaram as condições dos contratos de compra e venda, definindo mercadorias, preços efetivos, formas de pagamento, etc., que representa a operação real, aquelas que os intervenientes intentaram ocultar. Acertadas as condições, as mercadorias foram embarcadas consignadas à empresa COTIA TRADING S.A. que registrou as declarações de importação obedecendo aos valores constantes nas faturas internacionais apresentadas.

A autoridade fiscal aponta algumas vantagens na simulação perpetrada pelas empresas:

- Segurança em relação à fiscalização, visto que os elementos que revelam as efetivas transações comerciais permanecem ocultos;
- Quebra da cadeia do imposto sobre produtos industrializados, visto que a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A. deveria ser equiparada à empresa industrial, esquivando-se assim de obrigações tributárias principais e acessórias, obtendo substancial vantagem fiscal indevida;

Informa a autoridade fiscal que a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A. está habilitada para atuar como interveniente no comércio internacional desde 27/12/2002 e poderia ter sido apresentada como importadora, seja por conta própria, seja através de terceiros (por sua conta e ordem ou como encomendante), atendendo ainda a legislação do imposto sobre produtos industrializados, o que não o fez, demonstrando sua intenção de se manter à margem da legislação, utilizando-se de interpostas pessoas para promover o comércio de mercadorias importadas.

A fiscalização, com vistas a demonstrar o *modus operandi* adotado pela empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A., traz aos autos provas emprestadas do processo administrativo fiscal nº 12466.002687/2009-76. Com relação à tais documentos indica que se tratam de operação de importação em que a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A. utilizou outro interveniente com vistas a realizar operação de importação de mercadorias do mesmo tipo que é objeto da presente autuação, restando demonstrado a natureza das mercadorias e os necessários ajustes pelo fabricante no exterior para que as mesmas possam ser adequadas às especificações determinadas pela real adquirente, a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A. Adicionalmente informa que três dos quatro exportadores do presente processo, são os mesmos exportadores identificados naquele processo.

Conforme relatado à folhas 23 e 24, o negócio real, era efetuado nos seguintes moldes:

*1. A GRADIENTE interessada em reduzir seus custos, e aumentar a sua competitividade, passou a comercializar produtos fabricados na CHINA.*

---

*Para isso localizou fabricantes de eletroeletrônicos nesse País, através de escritório próprio estabelecido para esse fim, em Shenzhen (sul do País). Uma vez localizado o fabricante, combinaram os principais pontos, quantidades, preços, itens da customização, prazos e demais condições do negócio real.*

*2. Uma vez acertadas as condições, definidas as quantidades totais, com base em schedule estipulando as datas de produção e embarque, nas datas próprias, a GRADIENTE passou a formular os pedidos ao fabricante (exemplo fls. 119 a 121); O fabricante promoveu a produção das encomendas, que quando concluídas foram inspecionadas a pedido da GRADIENTE (exemplo do relatório fls. 122 a 125). Aprovadas as mercadorias e definida a data de embarque, a GRADIENTE, considerando os preços negociados formulou os pedidos destinados à COTIA, que passou a cuidar dos demais trâmites para os embarques e nacionalização das mercadorias.*

*3. Em posse do pedido recebido, a COTIA, coordenou a parte logística da operação, preparou os pagamentos antecipados ou contratou as cartas de crédito, conforme o caso.*

*4. Seguiu-se então o transporte internacional e a nacionalização a cargo da COTIA, e as entregas acobertadas por notas fiscais de venda de mercadorias já nacionalizadas.*

Os argumentos apresentados pela autoridade fiscal objetivam comprovar que o importador, empresa COTIA TRADING S.A., e o adquirente, empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A., praticaram diversas irregularidades em suas operações de importação, todas com vistas a reduzir tributos devidos ou a simular situação distinta da realidade, com a finalidade de descaracterizar a incidência do imposto sobre produtos industrializados, calculados sobre a diferença entre a compra e venda, na saída dos produtos importados colocados a consumo pela real importadora, a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A., que se manteve oculta em todas as declarações formuladas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portanto, ambas empresas praticaram simulação fraudulenta, ocultação do real comprador, falsificação de documentos e prestaram informações falsas à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em síntese, a pessoa jurídica importadora, empresa COTIA TRADING S.A., não participou das transações comerciais que originaram as importações das mercadorias. Participou, entretanto, de simulações de importações por conta própria, em acordo simulatório com o real adquirente das mercadorias. Logo, sua atividade dizia respeito ao despacho aduaneiro das mercadorias importadas, ou seja, é de se dizer que atuava por conta e ordem do real adquirente das mercadorias de procedência estrangeira.

Indica também a autoridade fiscal que ocorreu simulação e falsidade ideológica em todas as declarações de importação feitas e registradas no SISCOMEX, falsidade ideológica nos conhecimentos de embarque (BL's) e faturas internacionais apresentados.

Informa a autoridade fiscal que a conduta perpetrada pelas interessadas causou dano ao Erário (fls. 49 a 57), apresentando demonstrativo de cálculo do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser recolhido pela filial da empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A. (CNPJ n° 43.185.362/0028-27), destinatária das mercadorias importadas, conforme notas fiscais de venda da empresa COTIA TRADING S.A.

Informa que fez a devida Representação Fiscal para Fins Penais, processo administrativo n° 12466.001852/2010-14.

Intimada, a empresa COTIA TRADING S.A. apresentou impugnação às folhas 550 a 599, anexando os documentos de folhas 600 a 608. Em síntese, traz as seguintes alegações:

Que, há nulidades na autuação, visto que deveriam ser lavrados autos de infração distintos para cada contribuinte; a revisão aduaneira não se destina a aplicar a pena de perdimento de mercadoria já desembaraçada;

Que, a conversão do perdimento em multa somente é admitida no caso de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida. No presente caso, a mercadoria foi desembaraçada e comercializada no País, não sendo o caso de mercadoria extraviada ou perdida (não localizada), nem mesmo de mercadoria que pereceu, evaporou, desapareceu ou foi roubada (consumida), o que impede a aplicação da penalidade, em razão do princípio da estrita legalidade;

Que, a ciência do auto de infração foi dada em 23/07/2010, houve inequívoca decadência para as declarações de importação registradas antes de 23/07/2005;

Que, a autuação é ilegal devido à falta de amparo em Mandado de Procedimento Fiscal válido, violando o princípio constitucional do devido processo legal;

Que, a impugnante contratou o câmbio, recebeu a fatura comercial e os conhecimentos de transporte em seu nome (legítima proprietária da mercadoria conforme consignado nestes documentos), emitiu notas fiscais a título de compra e venda, além de contabilizar a operação como compra e venda de mercadorias de seu estoque. Não ocorreu mera prestação de serviço, mas sim operação de compra e venda de mercadorias importadas regularmente, mesmo que sob encomenda prévia;

Que, não há como aplicar retroativamente o disposto na Lei n° 11.281/06, que criou nova hipótese de equiparação a industrial, tornando o encomendante um contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. A mesma só pode atingir fatos geradores ocorridos após a publicação da referida lei, pois criou nova hipótese tributária. A importação para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros;

Que, a análise da documentação anexada ao presente processo administrativo e utilizada no despacho aduaneiro de importação (faturas comerciais, declaração de importação, contrato de câmbio, conhecimento de transporte, packing list, notas fiscais), prova que a impugnante promoveu a importação em nome e com recursos próprios, sendo a real adquirente das mercadorias importadas, visando revendê-las no mercado nacional a um proponente comprador, a Gradiente;

Que, para que as operações fossem consideradas como uma importação por conta e ordem de terceiros, estas deveriam preencher os requisitos das IN's SRF nº 225/02 e 247/02, além do ADI SRF nº 07/02, o que não ocorreu no presente caso. O procedimento adotado pela impugnante está em conformidade com "interpretação fiscal constante de ato expedido pela Secretaria da Receita Federal", afastando a aplicação de qualquer tipo de penalidade, consoante o artigo 610 do Regulamento Aduaneiro, além do artigo 101 do Decreto-lei nº 37/66;

Que, a operação presumida pelo agente fiscal no presente auto de infração não encontra amparo legal, fático, probatório e, por tanto, "não fecha". Meras presunções não provam efetivamente o alegado sem o amparo de outros elementos probatórios;

Que, a alegação de ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta não pode simplesmente ser presumida, mas sim provada de forma inequívoca, sob pena de cometer injustiças e atrocidades absurdas, além de inexplicáveis. Não havia obrigação legal que impusesse ao importador informar na declaração de importação quem era seu possível e futuro cliente comprador (imposição que viola o princípio da legalidade);

Que, não houve adiantamento de recursos, pois todos os pagamentos da Gradiente foram posteriores ao faturamento da Cotia, a qual não pediu reembolso, mas sim realizou uma venda com pagamento parcelado, praxe comercial comum, legal e efetivamente realizada no presente caso, tendo em vista que a Cotia tinha comprovada capacidade econômico-financeira, agiu com recursos próprios e, portanto, assumiu o risco comercial da operação;

Que, houve claro intuito comercial por parte da impugnante ao realizar a operação de compra e venda muito mais lucrativa que uma mera prestação de serviços por conta e ordem;

Que, a conversão da pena de perdimento após o desembaraço acarreta em penalização de valor superior ao que seria devido caso tais bens ainda não tivessem sido desembaraçados, isto é, a interessada recolheu os valores a título de tributos incidentes na operação de importação, e posteriormente, após o desembaraço sofre com penalização de 100% do valor aduaneiro, total absurdo. Viola princípios constitucionais da legalidade e da isonomia. Enriquecimento ilícito da União em detrimento aos contribuintes de boa-fé;

Que, a presunção de falta de recolhimento de tributos, em especial do imposto sobre produtos industrializados, por equiparação a industrial do

futuro cliente da impugnante é improcedente. A impugnante recolheu efetivamente todos os tributos correta e tempestivamente;

Que, o conhecimento de transporte em seu nome comprova a propriedade das mercadorias importadas;

Que, a aplicação da multa em trato afronta o princípio da proporcionalidade, o dano ao Erário alegado pelo fisco é muito menor que a penalidade imposta ao contribuinte;

Que, somente o ato comissivo, a ação do importador em elaborar documento falso caracterizaria tal infração, o que não ocorreu no presente caso, pois a impugnante não elaborou tais faturas comerciais ou conhecimentos de transporte. Tais documentos foram elaborados pelo exportador, a impugnante apenas adquiriu os produtos, não tendo como e nem porque duvidar das informações ali constantes. Não há provas ou indícios de conduta delituosa, não há que se falar em falsidade ideológica nem material;

Que, a prova emprestada utilizada é falha justamente por se equiparar a um mero indício, já que nem sempre o que ocorreu em um procedimento terá ocorrido em outro, a autoridade administrativa tem o dever de apurar os fatos;

Que, a aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias em sede de revisão aduaneira não encontra fundamento legal no enquadramento citado pela fiscalização. As mercadorias em trato já foram submetidas ao despacho aduaneiro, foram regularmente desembaraçadas. O enquadramento invocado destina-se à aplicação da pena de perdimento nas hipóteses em que ainda não houve a conclusão do despacho aduaneiro de importação;

Que, a autuação deveria estar limitada ao disposto no artigo 33 da Lei nº 11.488/07;

Que, a impugnante não tem interesse comum com a Gradiente, na situação que constitui o fato gerador dos tributos em questão. É inaplicável a pretendida responsabilidade tributária da impugnante sobre as obrigações da Gradiente. As empresas possuem objetivos totalmente divergentes em suas operações;

Requer seja declarada a nulidade do auto de infração, no mérito julgado insubsistente e improcedente, revogada a aplicação da pena de perdimento, alternativamente, seja reduzida para multa mais benéfica (10% do valor aduaneiro), por fim, que todas as intimações sejam feitas em nome da impugnante.

Intimada, a empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A. apresentou impugnação às folhas 615 a 635, anexando os documentos de folhas 636 a 705. Em síntese, traz as seguintes alegações:

Que, para que seja configurada a importação por conta e ordem de terceiros, é condição determinante que a real adquirente tenha suportado todos os gastos e despesas decorrentes da operação a que deu mando. No caso dos autos a própria fiscalização atesta que as operações foram custeadas pela empresa importadora;

Que, a impugnante agiu como adquirente de boa fé, ausente a responsabilidade tributária. Apenas adquiriu mercadorias da empresa autuada sem, contudo, participar de qualquer procedimento ou planejamento tendente a simular operações de importação, não participou do procedimento de internação das mercadorias;

Que, para a configuração de presunção capaz de subsidiar uma autuação fiscal e, por via de consequência, a responsabilização de terceiro, é de fundamental importância que o fato conhecido esteja adequada e cabalmente provado. No caso há ausência de prova do fato ensejador da responsabilidade da impugnante. Sequer existe julgamento em definitivo nos autos do PA nº 12466.002687/2009-76 capaz de atestar a veracidade e seriedade das provas nele constante;

Que, a pena aplicada à impugnante é patentemente inconstitucional;

Requer seja recebida e acolhida a impugnação para o fim de que seja cancelado o auto de infração.

Encaminhado o processo para julgamento em primeira instância, em 13/05/2011 foi prolatado, por unanimidade de votos, o Acórdão nº 07-24.405 – 1ª Turma da DRJ/FNS, que julgou procedente a impugnação apresentada, cancelando o crédito tributário exigido. Ementa:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006*

*PENALIDADE. PROVAS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA.*

*É ônus da fiscalização instruir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes da Fazenda. A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade.*

Apresentado o competente recurso de ofício, os autos foram encaminhados para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que apresentou razões com vistas ao provimento do recurso de ofício (fls. 762 a 774). Em síntese: inexistiu controvérsia sobre os fatos e para fatos incontroversos não é necessária prova; a participação de um terceiro elemento, oculto ao que se pudesse perceber numa análise da declaração de importação e/ou dos respectivos documentos instrutivos, já eram vedadas

desde 2002; a multa do caput do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi instituída para o fim de substituir a pena de inaptidão.

Em 25/02/2015, a Terceira Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, prolatou o Acórdão nº 3404-002.919 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls.777 a 790), por voto de qualidade, onde restou provido o recurso de ofício. A Relatora foi vencida, e um dos conselheiros votou por provimento sem o retorno dos autos à unidade julgadora de primeiro grau. Ementa:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006*

*Ementa PROVA EMPRESTADA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CABIMENTO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA.*

*E válido no processo administrativo o instituto da "prova emprestada", desde que garantido às partes o contraditório e a ampla defesa, mostrando-se **válido o lançamento que carrega aos autos elementos de prova suficientes a demonstrar a ocorrência de fatos jurídicos semelhantes aqueles verificados em outro procedimento administrativo, ainda que envolva partes distintas.***

*AUSÊNCIA DE PROVA. ACOLHIMENTO. RECURSO DE OFÍCIO. PROVIMENTO. MÉRITO. ENFRENTAMENTO.*

*Revista, em sede de recurso de ofício, a decisão de primeira instância administrativa que acolhe argumento de ausência de prova do ilícito administrativo, **necessária se faz a devolução do julgamento para enfrentamento da questão meritória remanescente.** a fim de que não haja indevida supressão de instância.*

*(Grifos acrescidos)*

A empresa COTIA TRADING S.A. interpôs recurso especial (fls. 833 a 859), que, conforme Despacho nº 3.400- - 4ª Câmara (fls. 891 e 892), foi deferido. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao recurso especial (fls. 894 a 899). Em 16/03/2016 foi prolatado o Acórdão nº 9303-003.527 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 902 a 906) que, por maioria de votos, não conheceu do recurso especial, por falta de divergência jurisprudencial. Ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006*

*RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.*

*Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.*

Em 13/04/2016 os autos retornaram à esta instância de julgamento para que seja proferido novo acórdão, como determinado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O citado novo acórdão decidiu por dar por procedente em parte a impugnação, assim ementado:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

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

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie. Importador e real adquirente respondem conjuntamente pela prática da infração.

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. INFRAÇÃO. PRAZO.

A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do registro da declaração de importação correspondente. Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. O direito de impor penalidade extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar da data da infração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ambas as autuadas foram cientificadas do novo acórdão.

Em 15/06/2016, a unidade preparadora, não tendo identificado recurso da COTIA TRADING à instância superior, lavrou termo de preempção (fl. 1014). Em 23/02/2017, fora juntada ao sistema eletrônico “e-processo”, petição datada de 15/07/2016, na qual pugna a COTIA pela juntada de cópia de recurso voluntário, o qual, defende, teria sido tempestivamente protocolado no processo em pauta, mas que teria ocorrido um erro da peticionária, no momento da assinatura digital da peça.

A solidária GRADIENTE, sob a nova denominação social, IGB ELETRÔNICA S.A., apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, em 30/05/2016. Este relator manterá a referência à GRADIENTE, denominação sob a qual foi lavrado o auto de infração e emitido o acórdão recorrido. A recorrente defende: a regularidade das operações ora fiscalizadas; a ausência de sua responsabilidade tributária, por ser adquirente de boa fé; a ausência de prova do fato ensejador de sua responsabilização; e a inconstitucionalidade da aplicação da pena de perdimento. Ao final, reque, o cancelamento da autuação.

Em sessão desta 1ª Turma Ordinária, ocorrida em 27/06/2017, patrono da COTIA, Dr. Mauricio Pereira Faro, anunciou que haveria sido juntada nova petição, há poucos dias da sessão, esta contendo documentos comprobatórios que não haviam sido anteriormente juntadas ao processo, bem como o recurso voluntário que pretende ver processado. O Conselheiro José Henrique Mauri pediu vistas do processo.

Instrui esta última petição com documento intitulado "RECURSO VOLUNTÁRIO". Neste, aduz, em síntese, que: teria realizado importações com recursos próprios, mesmo que sob encomenda prévia, mas antes da atual legislação de importação sob encomenda; não haver ocultação por ser ela própria a real compradora, proprietária e adquirente das mercadorias importadas; não atendidos os requisitos exigidos pela Receita Federal para a importação por conta e ordem de terceiros, a operação não pode ser entendida ou presumida como tal; ser relevante a origem dos recursos para a caracterização da operação como por conta própria ou por encomenda; deve ser aplicado o art. 33 da Lei nº 11.488/07, tendo este revogado tacitamente a pena de 10% do valor das mercadorias importadas; e ter o acórdão nº 07-24.405 da 1ª Turma da DRJ/FNS cancelado o auto de infração, "por entendimento de que não caberia a aplicação de prova emprestada". Ao final, pugna pela reforma da decisão recorrida na parte em que foi mantido o crédito tributário.

No acórdão recorrido, consta recurso de Ofício a este CARF, não tendo sido identificada manifestação posterior da PGFN.

O processo 12466.002687/2009-76 do qual foram extraídas provas utilizadas no presente processo, envolvendo a GRADIENTE, encontra-se em cobrança na PFN, após ter a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção do CARF negado provimento ao recurso voluntário então interposto, assim decidindo:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 09/09/2004 a 18/04/2006

DANO AO ERÁRIO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO.  
CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO  
DA MERCADORIA QUE NÃO SEJA LOCALIZADA OU QUE TENHA

SIDO CONSUMIDA. Caracteriza-se dano ao erário, decorrente de ocultação do real responsável pela operação de importação, logo, sendo punido com a pena de perdimento das mercadorias que, no entanto, converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. Já a pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei nº Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

### 1. Petições da COTIA

Conforme relatado, a contribuinte peticionou, em documento de 15/07/2016, pela juntada de cópia de recurso voluntário, após ter sido cientificada de ter havido perempção na apresentação deste, assim se explicando:

Ocorre que por lapso da Peticionaria no momento do envio do documento “Recurso Voluntário”, por meio do Programa Digital de Juntada de Documento, acabou usando para assinar o documento o certificado digital da Cotia Vitória, ao invés da Cotia Trading, conforme mensagem na caixa postal da Cotia Vitória (doc. 02).

Referida mensagem consta o seguinte texto: “informamos que foi verificada inconsistência na recepção do documento enviado para o processo nº 12466.001851/2010-61, inconsistência do usuário que não possui permissão para realizar solicitação de juntada de documento no processo/ciência”. Ainda, consta na mensagem que a solicitação de juntada do documento foi transmitida em **08/06/2016**, ou seja, considerando que a notificação se deu em **10/05/2016**, conclui-se que o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do Recurso Voluntário expirou em **09/06/2016**, portanto, o Recurso Voluntário foi interposto dentro do prazo legal.

Sendo assim, está claro que a Peticionário solicitou a juntada do Recurso Voluntário no presente processo, por meio do Programa Digital de Juntada de Documento, entretanto, por erro no momento da assinatura digital do documento, constou a Cotia Vitória, ao invés da Cotia Trading S/A.

Frise-se que ao gerar o termo de juntada de documentos constava corretamente o número do presente processo administrativo (**12466.001851/2010-61**), isto quer dizer que, realmente o erro cometido pela

Peticionária foi exatamente no momento da assinatura digital do Recurso Voluntário.

Desse modo, mesmo que a Peticionária tenha equivocadamente protocolado o Recurso Voluntário com certificado digital da Cotia Vitória, o mesmo foi feito tempestivamente, razão pela qual o presente Recurso Voluntário deve ser recebido e processado para os devidos fins de direito, sendo ele encaminhado para regular julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – Brasília-DF.

(Grifos da peticionária).

No entanto, o "doc. 02", referido como "mensagem na caixa postal da Cotia Vitória", não fora juntado ao processo, ao tempo de tal petição; tampouco qualquer peça que pudesse ser entendida como recurso voluntário da COTIA.

Assim, como a contribuinte não havia trazido aos autos, até então, provas efetivas da ocorrência da alegada apresentação tempestiva de recurso voluntário, entendeu este relator pela manutenção da referida preempção.

Em sessão desta 1ª Turma Ordinária, ocorrida em 27/07/2017, o patrono da recorrente, Dr. Mauricio Pereira Faro, anunciou que haveria sido juntada nova petição, poucos dias antes da sessão, esta instruída com documentos comprobatórios do antes alegado e o recurso voluntário que pretende ver processado.

De fato, em 26/06/2017, fora juntada nova petição, instruída com um "Doc. nº 02", intitulado "RECURSO VOLUNTÁRIO", e um "Doc. nº 03", com tela de mensagens do E-PROCESSO, na qual consta "Erro: Solicitação de juntada de Documentos [Processo/Procedimento nº 12466.001851/2010-61]", "Data/Hora Envio" "08/06/2016 18:24:56"; detalhado em tela na qual consta:

Pela presente mensagem informamos que foi verificada inconsistência(s) na recepção do(s) documento(s) enviado(s)

[...]

Número do Processo/Procedimento: 12466.001851/2010-61

Interessado: 01.826.229/0001-42 - COTIA TRADING SERVICOS E COMERCIO S/A

[...]

Assim, a argumentação do contribuinte parece crível, no sentido de ter havido juntada de documento (ainda que não especificado) no prazo para a interposição do recurso voluntário; ainda que assinada com certificado digital de outra empresa.

Há de se considerar que, antes do sistema informatizado "e-processo", ao tempo dos processos em papel portanto, as unidades preparadoras informavam de erros, como falta de assinatura ou de procuração, de forma que a contribuinte-recorrente pudesse, naquele momento, sanar o processo. Não é o que acontece no "e-processo". Ademais, do termo de

preempção não fora, de pronto, cientificado à COTIA, a não ser que com ele se deparasse ao consultar o processo.

Assim sendo e ao amparo do princípio do formalismo moderado que rege o processo administrativo-fiscal e na busca da verdade material, entendo por considerar tempestivo o recurso, como tendo sido apresentado em 08/06/2016, tomando-o como o "Doc. nº 02" apresentado na última petição da COTIA; dando provimento ao pedido da contribuinte.

## 2. Recurso de ofício

Com relação à questão da decadência, objeto de recurso de ofício, consignado no acórdão recorrido, reproduzo manifestação do relator deste:

Assim, em relação aos tributos, a contagem é iniciada do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o mesmo poderia ter sido lançado, contudo, tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo é contado da data do pagamento efetuado. Portanto, na hipótese de ter ocorrido algum pagamento de tributo, por ocasião do registro da declaração de importação, para a exigência da diferença deste mesmo tributo a contagem do prazo decadencial tem por início na própria data de registro da declaração de importação, dado que a regra geral, na importação, é que o pagamento dos tributos seja efetuado por ocasião do registro da declaração de importação.

No caso em análise, **segundo robusta jurisprudência do CARF, entendo que a decadência em matéria aduaneira está esculpida no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 (combinado com o art. 138 da mesma norma), a qual estabelece o prazo quinquenal para imposição de penalidades, a contar da data da infração, dispositivo também referido no acórdão recorrido.** Seguem dois exemplos de Acórdãos nesse sentido:

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. NORMA ESPECIAL. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo artigo 139 do Decreto-lei n. 37/66, cujo mandamento dispõe que o prazo de decadência para impor penalidades é de 5 anos a contar da data da infração, que no caso é o registro da declaração de importação. (CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3402-003.443, de 22/11/2016, rel. Conselheira Thais De Laurentis Galkowicz).

DECADÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DA INFRAÇÃO. TERMO INICIAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. O prazo decadencial das obrigações tributárias decorrentes de ilícitos aduaneiros tem como termo inicial a data de ocorrência da infração, na forma prevista no art. 139 do DL nº. 37/66. Tratando-se de penalidade devida em face da interposição fraudulenta na importação (DL nº 1.455, art. 23, V), sujeita-se à decadência ao cabo do prazo de cinco anos, cujo termo inicial é a prática da infração na data de registro da declaração de importação. (CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3402002.989, de 17/03/2016, rel. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra).

Ademais, outras disposições legais apontam na mesma direção:

Do Decreto-lei nº 37/66:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988). (grifos do relator).

Do Decreto nº 6.759/09:

Art. 638. [...] § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753. (grifos do relator).

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Assim concordo com a decisão recorrida, na questão da decadência, negando provimento ao recurso de ofício.

### **3. Recursos voluntários da GRADIENTE e da COTIA**

O recurso voluntário juntado pela COTIA foi, pelas razões expostas no item anterior, dado por tempestivo. O recurso apresentado pela GRADIENTE, com a nova razão social IGB ELETRÔNICA S.A., é tempestivo. Ambos os recursos atendem aos demais pressupostos de admissibilidade<sup>1</sup>.

A presente parte do voto destina-se ao julgamento de tais recursos, ante a decisão constante do Acórdão nº 07-38.237, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, no Acórdão nº 3404-002.919, após rever decisão anterior de primeira instância administrativa, determinou devolução do julgamento àquela, para enfrentamento das questões de mérito remanescentes, após decidir sobre provas dos ilícitos.

A decisão recorrida esclarece sobre os limites impostos pela decisão de segunda instância:

---

<sup>1</sup> Ressalte-se ser desnecessário responder todas as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV, STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi, julgado em 8/6/2016).

[...] em razão do estrito dever de acatar a decisão da instância de julgamento superior, o entendimento a prevalecer no presente julgamento, em razão da força vinculante daquela decisão, é o exarado no Acórdão nº 3404-002.919 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que **em síntese estabelece**:

- que o enfrentamento a ser realizado pela primeira instância de julgamento deve ser realizado em relação às questões meritórias remanescentes (evitar supressão de instância) – ementa;
- que é válido o lançamento que carrega aos autos elementos de prova suficientes a demonstrar a ocorrência de fatos jurídicos semelhantes aqueles verificados em outro procedimento administrativo, ainda que envolva partes distintas (ementa);
- que existem sim elementos suficientes neste processo a embasar a autuação (voto);
- que a prova emprestada é válida (voto);

[...]

- que é plausível e lícito concluir que o *modus operandi* adotado pelas autuadas era idêntico àquele constatado nos processos administrativos fiscais nº 12466.002687/2009-76 e 12466.000121/2010-43, modificando tão-somente o “importador”, que no caso é a empresa COTIA TRADING S.A. (voto);

O presente processo administrativo traz lançamento de multa equivalente ao valor aduaneiro; aplicada por terem sido consumidas as mercadorias sob autuação, após incidir a penalidade de perdimento; por ocultação do real adquirente e comprador das mercadorias no exterior. Tudo conforme descrito e documentado pela fiscalização, sintetizado no trecho reproduzido abaixo (ainda que já exposto no relatório):

*1. A GRADIENTE interessada em reduzir seus custos, e aumentar a sua competitividade, passou a comercializar produtos fabricados na CHINA. Para isso localizou fabricantes de eletroeletrônicos nesse País, através de escritório próprio estabelecido para esse fim, em Shenzhen (sul do País). Uma vez localizado o fabricante, combinaram os principais pontos, quantidades, preços, itens da customização, prazos e demais condições do negócio real.*

*2. Uma vez acertadas as condições, definidas as quantidades totais, com base em schedule estipulando as datas de produção e embarque, nas datas próprias, a GRADIENTE passou a formular os pedidos ao fabricante (exemplo fls. 119 a 121); O fabricante promoveu a produção das encomendas, que quando concluídas foram inspecionadas a pedido da GRADIENTE (exemplo do relatório fls. 122 a 125). Aprovadas as mercadorias e definida a data de embarque, a GRADIENTE, considerando os preços negociados formulou os pedidos destinados à COTIA, que passou a cuidar dos demais trâmites para os embarques e nacionalização das mercadorias.*

3. Em posse do pedido recebido, a COTIA, coordenou a parte logística da operação, preparou os pagamentos antecipados ou contratou as cartas de crédito, conforme o caso.

4. Seguiu-se então o transporte internacional e a nacionalização a cargo da COTIA, e as entregas acobertadas por notas fiscais de venda de mercadorias já nacionalizadas.

Reproduzo, ainda, e de forma exemplificativa, alguns trechos e documentos constantes da autuação a demonstrarem tais afirmações:

Edição 1968 . 9 de agosto de 2006 da revista VEJA

## CHINA

### **Brechas na muralha**

**Empresas brasileiras entenderam rapidamente que a China oferece oportunidades fantásticas e abriram fábricas no ex-país de Mao. O outro aprendizado tem sido mais lento e até doloroso: ganhar dinheiro no capitalismo chinês exige mais do que paciência**

A Gradiente, por exemplo, silenciosamente, partiu para a terceirização da manufatura. Já fabrica 60% de sua linha de produtos em solo chinês. Até poucos anos atrás, esse percentual era irrisório. "Não dá para competir com o custo da mão-de-obra chinesa", diz Eugênio Staub, presidente da Gradiente e uma tradicional voz na defesa da empresa nacional. "Mas estamos dez anos à frente deles em design, tecnologia e gestão da marca." É nisso que Staub tem apostado. Montou um escritório com quase vinte funcionários num sofisticado arranha-céu em Shenzhen, cidade ao sul do país, onde está instalado o maior parque fabril de eletroeletrônicos do mundo. Ali, a Gradiente garimpa novos fornecedores, faz encomendas – e mantém sua competitividade no mercado brasileiro. "Aqui aparecem e somem fornecedores numa velocidade impressionante", afirma Roberto.

[...]

O acordo comercial firmado entre a **GRADIENTE** e a GBM ADVANCED TECHNOLOGY INTERNATINAL INC (cópia extraída do processo 12466.002687/2009-76), uma corporação sediada em Hong Kong (fls. 117 e 118), demonstra a forma da contratação da produção dos equipamentos, essas mercadorias não poderiam ser adquiridas prontas, devido as especificações próprias necessárias para a comercialização no mercado brasileiro com a marca da **GRADIENTE**.

Esse acordo comercial que especifica, inclusive, a customização das embalagens, ratifica de forma cabal o entendimento da ação fiscal, vez que não registra qualquer participação da outra empresa FUNDAPEANA envolvida no processo 12466.002687/2009-76, ou qualquer empresa brasileira, que não seja a **GRADIENTE**, e registra no item 9, *nFront Panei shall be exclusive for Gradiente in Latin American Market as long as Gradiente is in business with GBM under the terms and conditions of this agreement"* (tradução livre : o painel dianteiro deve ser exclusivo para a Gradiente no mercado latino americano desde que a Gradiente mantenha

seus negócios com a GBM nos termos e condições deste acordo), no termo de garantia também define as obrigações das duas empresas sem sequer citar uma única ação da empresa envolvida como importadora.

Na chamada produção por encomenda, feita a partir das especificações ditadas por determinado cliente, sobressai-se a característica de ser o produto encomendado o **único do mesmo gênero**, ou seja, **a produção encomendada é personalizada**, o que inviabiliza a participação de qualquer empresa fora a **GRADIENTE**, na comercialização de tais produtos, sem que a mesma tome a frente do negócio ao menos no momento da compra e da venda.



### Purchase Agreement

GRADIENTE ELETRÔNICA S/A, a Brazilian corporation having its principal office at Avenida 105, Distrito Industrial, Manaus, Amazonas, CEP: 69.075-200 -- CNPJ 43.185.362/0001 corporate offices at Rua Dr. Fernandes Coelho, 64, CEP-05423-911, São Paulo, São Paulo (hereinafter referred to as Gradiante)

And

GBM ADVANCED TECHNOLOGY INTERNATIONAL INC., a Hong Kong corporation, having its office at Suite 2001-2006, Level 20 Landmark, North Sheung Shui, N.T., Hong Kong (hereinafter referred to as Gbm,) represented by Pro Versatile Inc, a US corporation with its address Fremont Blvd, Unit # 107, Fremont Ca 94538, USA, here after referred as PVI

Agreed about the basic terms for non cancelable orders to be placed by Gradiante immediately to July 31<sup>st</sup>, 2004 based on Gradiante's approval of Sunplus solution no later 6<sup>th</sup> 2004.

#### Commercial Terms

1-Product: DVD Player Model P80M, Gradiante Model D201 and GBD120.

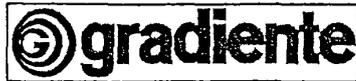
2-Format: CBU including all accessories and customized for Gradiante Market.

3-Total quantity committed by GBM to provide and Gradiante to Purchase as none cancelable  
Jan & Feb 2004, MTK solutions, 85,680 units (Attachment No.1)  
March to May 2004, Sun Plus solutions, 125,460 units (Attachment No.1)  
June to July 2004, Sun Plus solutions, 124,540 units

[...]

Processo nº 12466.001851/2010-61  
 Acórdão n.º 3301-003.975

S3-C3T1  
 Fl. 1.424



PURCHASE ORDER 1616

*[Handwritten signature]*  
 Rub  
 S. Ric  
 F  
 R

Date: 18-06-2004		
SHIPPER/EXPORTER:	ORDERED BY:	SHIP TO:
ALFA TECHNOLOGY LTD. Unit 5-7, 1st Floor, Kodak House II, 321 Java Road North Point, Hong Kong Tel.:(852) 2563-1680 Fax:2590-6608	<i>[Redacted]</i> COM. IMP. E EXPORT. S/A. R. <i>[Redacted]</i> Vitória - ES BRAZIL	<i>[Redacted]</i> COM. IMP. E EXPORT. S/A. <i>[Redacted]</i> Vitória - ES BRAZIL

ITEM#	MODEL	ITEM DESCRIPTION	QUANTITY	UNIT US\$	TOTAL US\$
1	SX-28 black	BoomBox w/o deck, black	4650	15,80	73.470,00
2	SX-28 white	BoomBox w/o deck, white	4650	15,20	70.680,00
3	SX-28 silver	BoomBox w/o deck silver	24800	15,20	376.960,00
4	SX-28 silver	BoomBox w/o deck silver	27000	17,00	459.000,00

[...]

Remarks.: 1% of the quantity to be shipped free of charge, as per agreement.

Shipment to be effected by the end of August/2004.

David F. de Araujo  
 Foreign Purchaser

Richard Staub  
 Executive Vice-President

[...]

Processo n.º 12466.001851/2010-61  
Acórdão n.º 3301-003.975

S3-C3T1  
Fl. 1.425

**Everaldo**

De: "Kin Choi" <kin.choi@alfatech.com.hk>  
Para: "Marcos Antonio dos Santos" <Marcos.Santos@gradiente.com>; "David Araújo (E-mail)" <David.Araujo@gradiente.com>  
Cc: "Jose Oliverio" <Jose.Oliverio@gradiente.com>; "Roberto Diniz" <Roberto.Diniz@gradiente.com>; "kitty" <Kitty@alfatech.com.hk>; "Carter Ho (E-mail)" <carter@alfatech.com.hk>; [REDACTED]

Enviada em: quarta-feira, 25 de agosto de 2004 05:52  
Anexar: 4th BX-400 inspection report on 25 Aug 04.pdf; GRADIENTE BX-400\_BX-550 QC SCHEDULE1 25 Aug 04.xls  
Assunto: Ref.: BX-400 4th lot & BX-550 2nd lot (Top urgently)

Dear Marcos/David,

Attached please kindly find the inspection report for your reference.

2nd lot inspection of BX-550, 7400pcs on 25 Aug. 04 (Without Mr. Jose Oliverio supervision)  
Result: Passed  
AQL level 1.5 - Major found: 2 (Major Accept: 7, Reject: 8)  
AQL level 2.5 - Minor found: 4 (Minor Accept: 10, Reject: 11)

1st lot inspection of BX-400, 6200pcs on 25 Aug. 04 (Without Mr. Jose Oliverio supervision)  
Result: Passed  
AQL level 1.5 - Major found: 1 (Major Accept: 7, Reject: 8)  
AQL level 2.5 - Minor found: 5 (Minor Accept: 10, Reject: 11)

Therefore, please urgently confirm us the shipment release and ask Logistic Network to arrange the T/T payment to us before 27 Aug. for catching vessel closing on 28/Closing. Otherwise, we have not enough time to arrange local transportation.

On the other hand, I attached the updated QC inspection of BX-400 and BX-550 for your reference.

Thanks & regards,

Kin Choi  
Alfa Technology Ltd.



**São apenas três exemplos a demonstrarem a real relação comercial entre a GRADIENTE e os exportadores: aquela negociava diretamente com estes; com os exportadores firmava contratos de compra ("purchase agreement") e emitia ordens ou pedidos de compra ("purchase order") diretamente; além de com eles discutir inspeções das mercadorias.**

Observe-se que tal *modus operandi* não foi contestado pelas recorrentes, o que já se havia sido registrado no Acórdão da 3401002.919 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento e ressaltado no acórdão da DRJ ora recorrido.

O contrato de compra ("purchase agreement") exposto fala em "pedidos não canceláveis da Gradiente" a serem colocados em meados de 2004. A ordem de compra citada se refere a embarques até agosto de 2004. Já o e-mail sobre inspeções de mercadorias é datado de agosto de 2004. As operações objeto do presente auto foram registradas no Siscomex entre fevereiro de 2005 e janeiro de 2006. **Assim, o registro das DIs autuadas no presente processo; que vem a reboque de um complexo processo de negociação com o exportador, pedido de compra, produção, embarque, etc; ocorreram a partir de apenas seis meses após as demonstradas práticas; constando, dos quatro exportadores constantes destas DIs, três das envolvidas no processo donde emergiram as provas do dito *modus operandi*; levando à formação da convicção de qual tal prática se repetira.**

**E, de fato, nas operações objeto do presente auto de infração, nas próprias declarações de importação, já se encontram provas de que as mercadorias seriam previamente da GRADIENTE, quando a COTIA declarava serem operações por conta própria.**

Processo nº 12466.001851/2010-61  
Acórdão n.º 3301-003.975

S3-C3T1  
Fl. 1.426

A título de exemplo, reproduzo trechos da DI 05/0206115-9, relativa a mercadorias descritas como "DVD PLAYER", consignados como da "GRADIENTE", em DI registrada pela COTIA como por sua conta própria:

Declaração: 05/0206115-9

Data do Registro: 28/02/2005



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
PORTO DE VITÓRIA  
EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO  
CONSUMO

Modalidade do despacho: NORMAL  
Quantidade de adições: 0002

**Importador**

CGC: 72.891.955/0001-97

COTIA TRADING S/A

**Adquirente da Mercadoria**

CNPJ: 72.891.955/0001-97

COTIA TRADING S/A

[...]

**Descrição Detalhada da Mercadoria**

GBD 120 - DVD PLAYER - GRADIENTE REF. CLIENTE: YD1P90M100002 REF. FORNECEDOR: REF. COTIA:

710793

Qtd: 21207 UNIDADE

VUCV: 30,3000000 DOLAR DOS EUA

**O mesmo se repete para todas as importações autuadas.** Apenas nas duas últimas DIs, ao invés de "DVD", consta "APARELHO RECEPTOR DE TV", mas ainda da "GRADIENTE",

**Demonstra-se assim ser a GRADIENTE que adquiria as mercadorias dos exportadores e não a COTIA.** Apenas os despachos aduaneiros de importação e algumas etapas posteriores à real aquisição internacional eram realizadas pela COTIA ou tinham participação desta, a exemplo da parte logística da operação, pagamentos antecipados ou cartas de crédito. A notícia da revista VEJA dá o desenho da operação da GRADIENTE em território Chinês como um todo: lá montou um escritório, garimpava fornecedores e deles comprava.

O art. 1º, §1º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 225/2002, define a importação por conta e ordem de terceiros:

Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

**A COTIA promoveu os despachos aduaneiros de importação das mercadorias adquiridas dos exportadores pela GRADIENTE. A primeira é, de fato, importadora por conta e ordem da segunda.** Se houvesse contrato previamente firmado formalizando tal relação, tratar-se-ia importação por conta e ordem não só de fato, mas também de direito.

**Assim, nas operações autuadas resta oculto o real adquirente das mercadorias importadas ou responsável pelas operações: a GRADIENTE. Da ocultação, decorre a prestação de informações falsas à Receita Federal,** nas declarações de importação e faturas comerciais em pauta, posto que nelas deveria figurar a GRADIENTE como adquirente, conforme dispõe a citada IN.

Alega a COTIA que as importações em foco "foram realizadas com recursos próprios, mesmo que sob encomenda prévia, embora antes da atual legislação de importação sob encomenda.

O art. 11 da Lei nº 11.281/2006, referido pela COTIA, posterior portanto às importações autuadas, trouxe ao ordenamento jurídico o instituto da importação por encomenda: "A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado". Tal operação é totalmente distinta daquela verificada no caso presente: o pedido ao exportador, portanto a aquisição internacional, era feito pela GRADIENTE; não se tratando de encomenda da GRADIENTE à COTIA, para que esta adquirisse produtos no exterior.

A COTIA ainda traz a lume ainda o §3º do mesmo artigo, para alegar, como estabelece sua parte final, que a caracterização da operação de importação sob encomenda independe de quem negocia com o exportador no exterior, a importadora ou o encomendante.

Comparemos as normas em foco. O art. 1º, §1º, da IN SRF nº 225/2002, estabelece a importação por conta e ordem de terceiros quando a mercadoria é adquirida por terceiro que não o importador; ao passo o art. 11 da Lei nº 11.281 deixa claro que o importador é quem de fato adquire as mercadorias no exterior, estabelecendo seu §3º que a encomendante pode participar ou não das operações comerciais com o exterior. Ora, **restou claramente demonstrado que a GRADIENTE e não COTIA era o adquirente de fato, ultrapassando em muito o papel de mero participante da operação. Repise-se: a GRADIENTE firmava contratos de compra com os exportadores e emitia ordens ou pedidos de compra diretamente a eles; além discutir inspeções das mercadorias diretamente com eles. A participação da COTIA se dava nos despachos aduaneiros de importação e em etapas posteriores à real aquisição internacional que eram realizadas pela GRADIENTE, na parte logística da operação e nos pagamentos.** Não merece crédito portanto a afirmação da GRADIENTE de que "tão somente após a concretização da operação de importação e de desembaraço das mercadorias importadas é que a Recte. os adquiriu no mercado interno".

A COTIA assevera ser relevante a origem dos recursos para caracterização das operações, "os quais devem ser do próprio importador para caracterizar uma operação por encomenda, diferenciando-se de uma operação por conta e ordem, onde os recursos são do adquirente". Esse raciocínio não se aplica ao presente caso, posto que a distinção principal entre tais modalidades de importação é se o terceiro adquiriu ou só encomendou ao importador para que este adquirisse, sendo a primeira hipótese a que emergiu das provas acostadas aos autos.

Às normas que regem a importação por encomenda, a COTIA atribui caráter interpretativo, por esclarecer (retroativamente) a existência de uma importação desta modalidade. Por tratar o presente processo de instituto distinto, o da importação por conta e ordem de terceiros, tal discussão nada acrescenta ao caso em pauta.

A COTIA afirma ainda que, não atendidos os requisitos estabelecidos pela Receita Federal para a importação por conta e ordem de terceiros, a operação não pode ser entendida ou presumida como tal e que compete ao importador optar entre efetuar a importação por conta própria ou conta e ordem de terceiros. Certamente que a importação por conta e ordem formal somente se caracteriza quando observados os requisitos que lhe foram impostos pela norma. No caso em pauta, no entanto, o que se demonstra é a ocorrência de operações por conta e ordem de fato e não na modalidade formal, não se aplicando tal raciocínio.

A GRADIENTE, com base na IN que rege importação por conta e ordem de terceiros, a de nº 225/2002, e, diz ela, em doutrina, afirma que, quando se tratar de importação por conta e ordem de terceiros:

é necessário que a aquisição dos bens importados seja realizada pelo real adquirente.

12. Nesse sentido, por aquisição, deve-se entender não apenas a intenção originária da real adquirente de importar determinadas mercadorias, mas também que esta deverá, efetivamente, efetivar a aquisição do bem junto fornecedor estrangeiro e **arcar com todas as despesas decorrentes da importação efetivada em seu favor.**

13. Isso quer significar que, para que seja configurada a importação por conta e ordem de terceiros, **é condição determinante que a real adquirente tenha suportado todos os gastos e despesas decorrentes da operação a que deu mando.**

(Grifos do original).

**O art. 27 da Lei nº 10.637/02 estabelece que "operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste", para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001". A mesma disposição está reproduzida no art. 5º da referida IN nº 225. Os referidos artigos da citada medida provisória introduzem, na legislação aduaneira, a importação e exportação por conta e ordem de terceiros, inclusive autorizando a então Secretaria da Receita Federal a estabelecer requisitos e condições para a utilização da nova modalidade de operação.**

**Não estabelece tal norma ser "determinante que a real adquirente tenha suportado todos os gastos e despesas decorrentes da operação a que deu mando"; nem estabeleceu o dispositivo que a utilização de recursos de terceiros deveria ser obrigatoriamente demonstrado pela fiscalização, como defende a GRADIENTE. O disposto neste art. 27 é presunção legal posta à disposição da fiscalização, como um dos instrumentos a demonstrarem a importação por conta e ordem de fato. No entanto, há outros modos de se provar a importação por conta e ordem de fato, como a demonstração da ocorrência de fato da operação, com base em sua definição, tal como efetivado, anteriormente, no presente voto.**

A GRADIENTE ainda afirma que apenas fora demonstrado "que a importação era custeada pela empresa importadora, que, posteriormente '*financiava*' esses custos para a Recte".

Ainda que seja desnecessária a demonstração de que a GRADIENTE arcava com os custos da importação, ela mesma confessa que, no fundo, a importação era financiada pela COTIA, sendo a GRADIENTE, em última análise, que arcava com os tais custos.

E o financiamento de operações de importação por parte da COTIA era ao tempo das operações autuadas serviço oferecido pela empresa em seu *site* na *internet*, conforme consta do auto de infração:

*Desde 1976 no mercado, a Cotia é a maior Trading Company independente do Brasil. Oferece a seus clientes soluções completas que integram gestão, logística e financiamento. Cada operação é desenhada sob medida considerando todos os aspectos envolvidos, de forma a obter o melhor resultado final. Uma rede de subsidiárias e empresas coligadas assegura a eficiência e a rapidez nas operações. Tecnologia e profissionais preparados garantem soluções rápidas, informações contínuas e seguras, e planejamento tributário eficiente consultoria tributária", (grifo nosso) (f 1. 103)*

[...]

*"A Cotia USA simplifica e financia o processo de importação de empresas brasileiras a partir do mercado norte americano. Gerencia os processos de compras, coleta os produtos na origem, consolida cargas, elabora toda a documentação para a exportação, paga os fornecedores e fatura para a Importadora no Brasil, podendo estender os prazos de pagamento quando necessário. No Brasil, a Cotia Trading complementa a operação, oferecendo a vantagem de seu EADI, onde os produtos podem ser mantidos armazenados em regime de entreposto, aumentando o prazo para o desembaraço e os respectivos desembolsos dos Impostos por até 120 dias a partir da chegada das mercadorias." (grifo nosso) (f 1. 114)*

(grifos do relator).

Assim, a aquisição das mercadorias dos exportadores era feita diretamente pela GRADIENTE, como antes demonstrado; operação apenas financiada pela COTIA.

O Código Civil, em seu art. 167, define o instituto da simulação: "Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: [...] aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".

Sobre simulação cito Clóvis Beviláqua:

Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se faz<sup>2</sup>.

O se verifica, no presente caso, é que **havia um negócio aparente, uma importação por conta própria da COTIA; e uma negócio real, a aquisição de mercadorias**

<sup>2</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980, p. 225.

**no exterior pela GRADIENTE, adquirente de fato e real responsável pelas operações; caracterizando-se assim a simulação.**

A Lei nº 4.502/64 assim estatui:

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Tanto a simulação como a ocultação aqui demonstradas são caracterizadas como fraude, sendo que, tal ação ou omissão altera a obrigação tributária em uma das suas características fulcrais, no caso presente, a sujeição passiva.

Tendo interesse comum nas importações, por ser a real adquirente das mercadorias autuadas e responsável de fato pelas operações, a GRADIENTE é responsável solidária nestas, por força do art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN). E mais, concorrendo para a prática das operações em foco e delas se beneficiando, deve conjuntamente responder pelas infrações, como determina o art. 95, I do Decreto-lei nº 37/66.

Alega a GRADIENTE sua boa-fé nos negócios autuados, pleiteando a exclusão de responsabilidade nas operações autuadas, assim descrevendo:

27. Isso porque, ao contrário do entendimento firmado pelo agente fiscal, a Recte. não efetivou a aquisição no exterior das mercadorias importadas pela Cotia Trading S/A, de modo que a Recte. não participou de tais operações de importação.

[...]

29. E, nesse sentido, cabe destacar que a Recte., em momento algum, participou do procedimento de internação das mercadorias, tendo, apenas e tão somente, adquirido tais mercadorias da empresa fiscalizada já no mercado nacional.

Ora, pelo já demonstrado, a GRADIENTE negociava diretamente com os exportadores, com eles contratava o fornecimento das mercadorias, a eles emitia ordens ou pedidos de compra e ainda determinava inspeções nas mercadorias, efetivando consciente e intencionalmente as aquisições no exterior, bem ao contrário do alegado acima; descabendo socorrer-se da boa-fé.

Ainda que fosse verificada a boa-fé, sua responsabilidade não poderia ser eximida ante o caráter objetivo da responsabilidade na esfera aduaneira-tributária, independentemente esta “da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, nos termos do art. 136 do CTN.

Alega ainda a GRADIENTE a ausência de prova do fato ensejador da sua responsabilização, inexistindo nexo causal com "a conduta infratora da autuada". Tal afirmação não procede diante das provas apresentadas - contratos, faturas, comunicações- representações de fatos conhecidos e certos; quais sejam, o compromisso firmado de uma relação de

fornecimento internacional, ordens ou pedidos de compra de mercadorias, pedidos de inspeção de mercadorias, etc; dos quais, mediante processo lógico, resulta a demonstração de que a GRADIENTE adquiria previa e diretamente mercadorias dos exportadores envolvidos nas operações autuadas, numa relação causal plenamente caracterizada.

Aduz a COTIA que a caracterização do tipo infracional da falsidade ideológica não dispensa a prova da ação (ato comissivo) de inserir ou fazer inserir uma declaração falsa, além do elemento subjetivo, o dolo. Ora se era a real adquirente a GRADIENTE, que negociava diretamente com os exportadores, firmava contratos de compra, emitia ordens ou pedidos de compra; sabia então que não era ela mesma, a COTIA, que adquiria as mercadorias, tendo consciência da real operação que ocultava, e que realizou ela mesma, ainda que por seus prepostos, o registro das Declarações de Importação, nelas inserindo dados que sabia, não representavam a real operação de comércio exterior, bem como emitiu e/ou utilizou documentos eivados dos mesmos vícios.

Também alega não ter elaborado faturas comerciais ou conhecimentos de transporte, por estes terem sido emitidos pelo exportador. Observe-se que, se não elaborou - nem os solicitou da forma como foram emitidos; ao menos os utilizou e com eles instruiu declarações de importações registradas por ela mesma; estas eivadas pela falsidade, por não refletirem a importação por conta e ordem de terceiros que efetivamente ocorria.

Não se utilizou a fiscalização da presunção legal de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior; em nada acrescentando a demonstração da COTIA ter capacidade financeira para realizar as operações por conta própria.

A COTIA argumenta ainda ser a falsidade crime-meio para o alegado crime-fim da ocultação. A tese de absorção do crime-meio pelo crime-fim é característica do direito penal e não do tributário, havendo previsão legal de aplicação da penalidade de perdimento constatando-se qualquer dessas práticas infracionais.

A COTIA traz feito judicial que entende pela flexibilização da pena de perdimento do dano em não havendo elemento danoso. Alega ainda que eventual caracterização da GRADIENTE como equiparada à industrial e a conseqüente falta de recolhimento do IPI, não tem qualquer relação com a COTIA, não podendo esta ser responsabilizada por eventual sonegação de seus clientes. A jurisprudência deste Conselho é pacífica em entender que o dano ao Erário decorre de disposição legal, sendo inócua, portanto, a discussão sobre a existência de efetivo prejuízo aos cofres públicos, inclusive com relação à cadeia do IPI.

Insurge-se a COTIA contra a responsabilidade solidária que teria sido a ela imposta, com base no art. 124, do CTN, com relação a obrigações tributárias da GRADIENTE. Equivoca-se a recorrente: a GRADIENTE é que foi colocada como solidária das obrigações de responsabilidade da COTIA, por força do citado dispositivo.

Aduz a COTIA, que, com o advento da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07, revogou-se tacitamente a pena de 100% do valor aduaneiro objeto do presente auto de infração, aquela penalidade menos severa, de aplicação retroativa. A posição mais recente deste Conselho é contrária a esta tese, a exemplo do Acórdão 3301003.085, desta Turma, de 27/09/2016.

A GRADIENTE alega a inconstitucionalidade da penalidade aplicada, aduzindo afronta ao seu direito de propriedade, constante do art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal; devendo, no seu entender, ser exigido o tributo que deixou de ser recolhido, acrescido da multa legalmente prevista; afastando-se a pena de perdimento das mercadorias, em sendo esta desproporcional e indevida; não sendo permitido ao Fisco simplesmente tomar bens de qualquer contribuinte como forma de puni-lo por alguma infração cometida.

Observe-se que pena de perdimento e a multa que daquela decorreu encontram clara previsão legal. Sobre inconstitucionalidade, o CARF não é competente para se pronunciar (Súmula CARF nº 2).

Discute a GRADIENTE a utilização de prova emprestada do processo administrativo nº 12466.002687/2009-76. Suscita também a COTIA o entendimento trazido pelo acórdão n.º 07-24.405 da 1ª Turma da DRJ/FNS de que não caberia a aplicação de prova emprestada.

Tal questão já fora exaustivamente discutida no contencioso administrativo. A referida primeira decisão da DRJ/FNS já fora desfeita por acórdão deste Conselho. A decisão da Delegacia de Julgamento agora recorrida não tratou deste ponto, atendo-se à questão meritória remanescente, por determinação contida no Acórdão nº 3404-002.919 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste CARF; na qual ficou decidido, com base em fundamentação a qual acompanho, que:

*É válido no processo administrativo o instituto da "prova emprestada", desde que garantido às partes o contraditório e a ampla defesa, mostrando-se válido o lançamento que carrega aos autos elementos de prova suficientes a demonstrar a ocorrência de fatos jurídicos semelhantes aqueles verificados em outro procedimento administrativo, ainda que envolva partes distintas" (grifos do acórdão original).*

Recurso especial da COTIA sobre este Acórdão não foi conhecido pela Câmara Superior deste Conselho, por não haver divergência na jurisprudência, dando-se a definitividade, na esfera administrativa, do lá decidido. O citado processo administrativo está em fase de cobrança, tendo sido emitido acórdão deste CARF, em 2012, mantendo o crédito tributário lançado.

Assim, nego provimento ao recurso da contribuinte.

## **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários apresentados pela GRADIENTE e pela COTIA e ao recurso de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

## Voto Vencedor

A despeito do excelente voto do Relator, ousou divergir quanto à comprovação da ocorrência da interposição fraudulenta, objeto dos recursos voluntários da Cotia Trading e da Gradiente.

O presente processo tem como controvérsia a apontada fraude relativa à ocultação da Gradiente como real adquirente e compradora das mercadorias no exterior, importadas diretamente pela Cotia Trading, bem como a utilização de documentos ideologicamente falsos.

Assevera a fiscalização que houve simulação entre as duas empresas: o negócio aparente seria a importação por conta própria da Cotia Trading, ao passo que a aquisição de mercadorias no exterior pela Gradiente seria o negócio real.

O artigo 167, § 1º do Código Civil dispõe que há simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Observa-se a simulação quando houver divergência entre a vontade real e a vontade declarada com a finalidade de produzir efeito diverso e ludibriar terceiros.

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a descon sideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Nesse sentido:

*Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80).*

Veja-se que a jurisprudência do CARF atrela a simulação à devida comprovação dos fatos a que se remete:

*SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito*

*privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. SIMULAÇÃO - NEXO DE CAUSALIDADE - A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente. SIMULAÇÃO - EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO - O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam. Preliminares rejeitadas. Recurso provido. Acórdão nº 104-21.729, julg. 26/07/2006.*

*SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício (ano) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%. Acórdão nº 102-48.620, julg. 14/06/2007.*

*SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito. Acórdão nº 103-23.441, julg. 17/04/2008.*

Já a fraude tributária é expressa na Lei nº 4.502/64, nos artigos, arts. 71, 72 e 73, que disciplinam as figuras da sonegação, fraude e conluio, *verbis*:

*Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, **se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.**

Portanto, fraude tributária é a violação intencional da norma jurídica tributária, sendo imprescindível a existência do dolo, que é a intenção de empregar expediente ardiloso para “mascarar” a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário.

Eis que, no que tange às infrações tributárias, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados:

*Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 857).*

Por conseguinte, o lançamento tributário com a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a **real** operação, deve trazer a motivação através da prova dos fatos nele constituídos.

Como é a prova que constitui o fato jurídico tributário no tempo e no espaço e identifica seus sujeitos, sem ela não se pode afirmar que um evento ocorreu, ou seja, que houve subsunção do fato à previsão da norma jurídica.

É o que se depreende da lição de Fabiana Del Padre Tomé:

*A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária. (A Prova no Direito Tributário. 3.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 270).*

Neste processo, como provas da ocorrência da interposição fraudulenta, a autoridade anexou as provas coletadas em outro processo administrativo fiscal, o nº 12466.002687/2009-76, no qual a Gradiente é parte.

Buscou a fiscalização, com vistas a demonstrar o *modus operandi* adotado pela Gradiente, trazer aos autos as provas emprestadas. No processo nº 12466.002687/2009-76, o autuante aponta que os documentos indicam que se tratam de operações de importação em que a Gradiente utilizou outro interveniente com vistas a realizar operação de importação de mercadorias do mesmo tipo que é objeto desta autuação, restando demonstrado a natureza das mercadorias e os necessários ajustes pelo fabricante no exterior para que as mesmas possam ser adequadas às especificações determinadas pela real adquirente, a Gradiente. Ademais, informa que três dos quatro exportadores deste caso, são os mesmos exportadores identificados naquele outro processo.

Entretanto, não há como se considerar as provas do processo nº 12466.002687/2009-76 como aptas a embasar a presente autuação.

Não se trata de afastar a prova emprestada, ou seja, não se discute aqui a possibilidade ou não do uso de prova emprestada.

O que se faz, nestes autos, é a valoração das provas emprestadas e demais elementos aqui constantes em face do relatado pela fiscalização. Desse cotejo, entendo que se está diante de fatos que não guardam relação com os presentes autos: a uma, são operações de importações distintas, a duas, não se observa naqueles autos o vínculo nas importações entre a Gradiente e a Cotia Trading.

Entendo que a fiscalização não trouxe a estes autos outros elementos como suporte probatório mínimo e necessário para a comprovação da atividade dolosa da Cotia e da Gradiente.

Os contratos entre Gradiente e GBM, bem como matéria da Revista Veja (edição 1968), não têm o condão de fundamentar a certeza da ocorrência dos fatos narrados

pela fiscalização. Não vislumbro, a partir dos elementos juntados, a conexão entre os fatos narrados, as provas trazidas e as conclusões.

Diante disso, documentalmente, com relação às importações tratadas neste processo, realizadas pela Cotia Trading, a prova de ilicitude não foi contundente.

A prova deve satisfazer duas condições fundamentais para que a autuação subsista: *i)* a comprovação da ocorrência do fato doloso e *ii)* a demonstração da existência do liame entre a conduta das autuadas e o mencionado fato. Isso porque, no processo administrativo, não há espaço para a dúvida quanto à ocorrência da infração.

No caso em tela, entendo que os motivos e os elementos trazidos pela fiscalização são insuficientes para a formação de convicção acerca da ocorrência da interposição fraudulenta, conforme posto na acusação fiscal, ou seja, diante do que foi posto pela acusação, ainda persiste a dúvida quanto à ocorrência da infração.

Nesse sentido, o CARF já se manifestou:

*Acórdão 3101-001.078, julg. 24/04/2012.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 27/11/2002 a 19/10/2007*

*PENA DE PERDIMENTO. COMPROVAÇÃO. FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.*

*Não comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros na importação de mercadorias ou, pela forma presumida, a indisponibilidade financeira do importador, não deve permanecer a pena de perdimento convertida em multa.*

*Recurso de Ofício Negado.*

Em suma, a questão controvertida neste processo é justamente a fraude atribuída às empresas Gradiente e Cotia Trading, matéria totalmente vinculada à produção de prova pela autoridade administrativa (ônus da fiscalização). Então, considerando o império da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação do lançamento tributário, devido processo legal e ampla defesa, diante da gravidade da fraude aduaneira imputada às oras Recorrentes, o lançamento tributário desprovido de provas cabais deve ser cancelado, conforme as justificativas tratadas no corpo deste voto.

Por fim, não é plausível e lícito concluir que o *modus operandi* adotado pelas autuadas era idêntico àquele constatado no processo nº 12466.002687/2009-76, modificando apenas o “importador”, que neste caso é a Cotia, sob pena de se autuar com base em presunção, ao arrepio da lei.

Por todo o exposto, voto por dar provimento aos recursos voluntários, para cancelar a multa de perdimento aplicada, diante da ausência dos pressupostos legais para sua aplicação.

Processo nº 12466.001851/2010-61  
Acórdão n.º **3301-003.975**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.438

---

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora