



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

|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo nº</b> | 12466.003561/2009-19  |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário  |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3403-003.174 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária</b>                              |
| <b>Sessão de</b>   | 21 de agosto de 2014  |
| <b>Matéria</b>     | AI-MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO   |
| <b>Recorrente</b>  | TWS INTERNACIONAL TRADE LTDA (Responsável solidário: HUDSON IMPORTS COMPANY LTDA) |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL  |

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 04/12/2002 a 14/01/2005

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966).

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

Conforme art. 27 da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócuia, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CARF.  
INCOMPETÊNCIA. SÚMULA N. 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista, que deram provimento parcial para reconhecer a decadência. Sustentou pela recorrente a Dra. Flávia Renata Vilela Caravelli, OAB/MG nº 79.516.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

## Relatório

Versa o presente sobre **auto de infração** lavrado em 23/10/2009 (fls. 2 a 6<sup>1</sup>, com ciência à empresa “TWS” International Trade LTDA em 28/01/2010 - fl. 1010, figurando como responsável solidária a empresa “HUDSON” Imports Company LTDA), para exigência de **multa substitutiva do perdimento** (prevista no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976), no valor de R\$ 1.348.371,17, em virtude de se ter detectado que a real adquirente das mercadorias importadas pela empresa “TWS” é a empresa “HUDSON” (às fls. 31 e 32 são listadas as declarações de importações correspondentes às mercadorias consumidas e/ou não localizadas).

O auto de infração anteriormente lavrado (no bojo do processo administrativo nº 12466.004797/2005-19) foi considerado nulo pelo Acórdão nº 07-9.272/06, da DRJ/Florianópolis, entendendo o julgador que deveria ser lavrado um auto de infração específico para cada uma das exigências e respectivo imputado como responsável solidário, decisão mantida em definitivo pelo CARF, no Acórdão nº 302-39.912, de 12/11/2008 (fls. 7 a 16), o que se faz na segunda autuação, presente neste processo.

No Relatório de Ação Fiscal (RAF) de fls. 35 a 50, narra-se que:

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/08/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 03/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por ROSALDO TREVISAN  
Impresso em 16/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(a)

a empresa “TWS” solicitou, em novembro de 2004, habilitação de responsável legal perante o SISCOMEX, tendo sido verificado (analisando-se declarações de Imposto de Renda de 2002/2003 - fls. 28 a 30 - e valores transacionados no comércio exterior), que não dispunha de capacidade econômico-financeira para realizar as transações registradas no RADAR (fls. 23 a 26), tendo sido iniciado procedimentos especial de verificação de origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior (IN SRF nº 228/2002);

(b)

na tabela de fl. 35 se destaca que o patrimônio líquido da empresa é substancialmente incompatível com os gastos efetuados nas importações;

(c)

no quadro de fl. 36 evidencia-se que os gastos com importações são praticamente iguais aos valores das vendas líquidas, demonstrando praticamente a inexistência de lucro, sendo que a empresa só apresentou receita nas operações de deságios obtidos com as liquidações dos incentivos do FUNDAP (Fundo para desenvolvimento das Atividades Portuárias), ficando evidenciado que a empresa “TWS” não realizava operações normais de compra e venda com fito de lucro;

(d)

foi registrado ainda movimento atípico nas conta Bancos c/ Movimento de Clientes (com valores creditados praticamente iguais aos debitados, às vezes havendo até pagamentos pelas mercadorias em montante superior ao das vendas a prazo efetuadas);

(e)

a “TWS” recebia adiantamentos de diversos clientes, objetivando o fechamento de câmbio e o pagamento de despesas de importações (confirmados por extratos bancários), em operações de importação em que a “TWS” figurava como adquirente;

(f)

para facilitar a visualização do *modus operandi* da empresa, a fiscalização elaborou, a partir dos documentos recebidos e analisados, demonstrativos (fls. 617 a 648, nos quais se percebe que há violação a regras contábeis, como o cômputo do IPI como despesa, e também como tributo a recuperar, e o registro de recursos recebidos a título de adiantamentos (assim como quantias recebidas para fechamento de câmbio ou despesas de importação) em um desdobramento da conta clientes (com saldo credor), havendo ainda vários adiantamentos para pagamentos de tributos e despesas efetuados pela empresa “SANDRO” Assessoria

Importação e Exportação LTDA, havendo ainda registros contábeis na “TWS”, em exigíveis a longo prazo, de empréstimos obtidos pela empresa “SANDRO” oriundos do FUNDAP (ficando, a partir da confusão contábil e patrimonial, caracterizado que a “TWS” é utilizada pelos reais adquirentes das mercadorias para obtenção de benefícios do FUNDAP);

(g)

foram solicitados à “TWS” os documentos que comprovassem os ingressos de recursos monetários ocorridos no Banco do Brasil e no BRADESCO, identificando-se os fornecedores, e, a partir das respostas, restou evidenciado que todos os recursos recebidos eram adiantamentos para liquidação de câmbio e pagamento de despesas aduaneiras em relação às declarações de importação objeto da autuação (não houvesse tais depósitos, sequer haveria, por parte da “TWS”, recursos para os pagamentos/liquidações, conforme demonstrativo de fluxo financeiro de fls. 815 a 826);

(h)

intimada a indicar os contratos e/ou acordos com as empresas que lhe adiantavam vultosas quantias, a “TWS” informou que tais acordos eram verbais (fl. 828); e

(i)

a simulação objetiva a obtenção de benefícios indevidos do FUNDAP e menor recolhimento de IPI na cadeia de importação (pois a “TWS”, ao se declarar como adquirente das mercadorias, ocultando os reais importadores, faziam com que estes não se julgassem equiparados a estabelecimento industrial, exemplificando-se a situação às fls. 49/50).

A empresa “HUDSON” é a única a apresentar impugnação (fls. 1015 a 1063), em 21/12/2009, sustentando que:

- (a) na autuação anterior, no processo administrativo nº 12466.004797/2005-19, anulada (com valor total de R\$ 8.818.981,00, dirigida a diversas empresas solidárias, sem detalhamento individualizado do montante devido por empresa);
- (b) a documentação que recebeu ao tomar ciência da autuação limitava-se a cópia do auto de infração e demonstrativo consolidado do crédito (violando contraditório em ampla defesa, pois tais documentos indicam expressamente outros, aos quais a empresa não teve acesso), não sendo possível verificar em tal documentação a descrição dos fatos (cf. estabelece o art. 10, III do Decreto nº 70.235/1972), sendo que o Relatório Fiscal que embasa o lançamento é o mesmo que fundou o lançamento anterior (havendo ainda ausência de elementos que subsidiaram a base de cálculo, das operações objeto da auditoria fiscal, e das operações de revenda que subsidiaram as conclusões, sendo que os valores constantes dos quadros demonstrativos do Relatório Fiscal não

guardam relação com o valor autuado e não estão individualizados por cliente), não citando qualquer referência a ato da “HUDSON”;

- (c) houve violação à anterioridade nonagesimal, pois a penalidade imputada é fundada em norma legal que entrou em vigor em 20/08/2002 (data de publicação da Medida Provisória nº 66, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que incluiu o inciso V e os §§ 2º, 3º e 4º ao art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976);
- (d) há irregularidade na representação fiscal para fins penais, pois o auto de infração foi lavrado em data distinta da citada representação, descumprindo formalidade estabelecida na Portaria SRF n. 326, de 15/03/2005;
- (e) houve violação ao contraditório e à ampla defesa, pois sendo as operações por conta e ordem de terceiros (como reconhece o fisco) deveria ter sido efetuado controle da capacidade econômica do terceiro, adquirente da mercadoria (o que não foi feito em nenhum momento, sequer tendo sido a “HUDSON” questionada sobre o tema);
- (f) houve decadência, pois a ciência da autuação se deu em 24/11/2009 e a autuação versa sobre débitos de dezembro de 2002 a janeiro de 2005, não se aplicando o disposto no art. 173, II do Código Tributário Nacional em relação a sujeitos passivos que não integraram a autuação anulada (como a “HUDSON”, que não foi qualificada naqueles autos, como exige o art. 10, I do Decreto nº 70.235/1972);
- (g) as empresas, atualmente, buscam efetuar importações por meio de empresas especializadas, e algumas, por não disporem de capacidade ou estrutura, terceirizam todas as etapas da comercialização internacional (o que o mercado denomina de aquisições por encomenda);
- (h) a autuação tem como pano de fundo a guerra fiscal, e as consequências geradas pelo FUNDAP na perda de arrecadação de ICMS por outros Estados da federação, não se podendo confundir a não comprovação de origem de recursos com recursos legitimamente indicados, porém provenientes de terceiros que recorrem às empresas “fundapeanas” para operacionalizar importações;
- (i) os depósitos listados no “demonstrativo dos valores depositados” anexo à autuação não coincidem com as datas e valores das declarações de importação listadas, e sequer foram levantadas operações anteriores realizadas entre a “TWS” e a “HUDSON”, nem a forma de pagamento correspondente; e
- (j) há contradições internas no Relatório Fiscal, afirmando o fisco que os registros contábeis da “TWS” informando todas as operações e de onde provinham os recursos seriam indício de interposição (quando se mostra exatamente o contrário, pelo fato de haver os registros, comprovando a origem dos recursos), e que a simulação estaria comprovada por informarem os documentos que a propriedade da mercadoria era da

“TWS” (quando todos os documentos informavam adequadamente as operações de compra e venda de mercadorias, não sendo a antecipação de pagamentos algo atípico no meio comercial).

Tendo em vista a alegação de que a empresa “HUDSON” não constava no polo passivo da autuação anterior, e que não havia tomado ciência da integralidade das alegações e provas referidas na autuação, a DRJ baixa o processo em diligência (fls. 1178/1179) para juntada do processo anterior e abertura de prazo para ciência e manifestação da empresa.

A unidade local da RFB de domicílio da “HUDSON” disponibiliza então os documentos em 12/07/2012 (AR de fl. 1193), tendo tal empresa solicitado cópia dos autos em 20/07/2012 (fl. 1189), tendo apresentado aditamento à impugnação em 10/08/2012 (fls. 1195 a 1208), ratificando a peça impugnatória anterior (especialmente os referentes às preliminares, destacando que a vista concedida e o conhecimento dos documentos não afastam os argumentos ali expostos), e acrescentando que a lista de depósitos realizados pela “HUDSON” para a “TWS” apresentou diferença menor que R\$ 20.000,00, em um universo de operações que superaram a quantia de R\$ 1.000.000,00, sendo o valor irrisório insuficiente para se concluir que não houve a comprovação de origem; e que houve erro na subsunção, tendo havido a comprovação da origem lícita dos recursos, e existindo de fato a importadora “TWS” (empresa estabelecida há mais de dez anos), tanto que foi autuada.

Tendo a autoridade local da RFB deixado de instruir os autos com cópia da autuação anterior, a diligência é reiterada em 11/09/2012 (fls. 1220/1221). Com a juntada aos autos dos documentos demandados (fls. 1225 a 3173), e a ciência à “HUDSON” (em 07/01/2013 - fl. 3175), sem que conste ter havido novo aditamento à impugnação, o processo retorna à DRJ, para julgamento.

A decisão de primeira instância é proferida em 23/10/2013 (fls. 3183 a 3191), acordando-se unanimemente pela manutenção do lançamento sob o fundamento de que: (a) a empresa “HUDSON” é a real adquirente das mercadorias importadas pela “TWS” indicadas na autuação, em função de terem sido utilizados recursos financeiros seus nas operações (conforme art. 27 da Lei nº 10.637/2002, combinado com o art. 95, V do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001); (b) não houve decadência, pois a autuação anterior, anulada em razão da necessidade formal de apartamento das importações por responsável, abarcava a empresa “HUDSON”; (c) as operações de importação constantes do quadro anexo à autuação detalham individualizadamente as referentes à “HUDSON”, e a fiscalização obedeceu às normas e procedimentos pertinentes, não havendo ofensa ao contraditório e à ampla defesa; (d) não há que se falar em anterioridade nonagesimal na presente autuação, que se refere à aplicação de multa substitutiva do perdimento, e não à cobrança de determinados tributos; e (e) não cabe à DRJ analisar os argumentos referentes ao processo de representação fiscal para fins penais.

Cientificada da decisão de piso em 26/11/2013 (fl. 3193) a empresa “HUDSON” apresenta seu recurso voluntário em 06/12/2013 (fls. 3197 a 3248), basicamente reiterando a argumentação exposta na impugnação, no que se refere a ausência de descrição dos fatos no auto de infração, violação ao contraditório e à ampla defesa, assim como à legalidade e à anterioridade, benefícios do FUNDAP, modalidade de importação utilizada e comprovação da origem dos recursos aplicados. Em relação à decadência, acrescenta a recorrente que o erro que ensejou a nulidade foi material e não formal, como já decidiu o CARF em outro processo da “TWS” (Acórdão nº 3802-00.932, de 24/04/2012, e outros nele mencionados).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Cabe, de início, esclarecer que se está a apreciar tão somente o recurso voluntário da empresa “HUDSON”, tendo em vista ser a “TWS” revel ainda em primeira instância.

Alega a empresa preliminarmente que não foi qualificada como responsável solidária na autuação anterior (levada a cabo no processo administrativo nº 12466.004797/2005-19), o que é refutado pela simples leitura daquela autuação, juntada aos presentes autos. A “HUDSON” não só foi expressamente qualificada naqueles autos (fl. 21 daquele processo, agora fl. 1245 deste), como apresentou impugnação à autuação em 07/03/2006 (fls. 1498 a 1557 daquele processo - fls. 2790 a 2849 deste). E, lendo-se a decisão da DRJ naquele processo (fls. 1733 a 1745 daquele processo - fls. 3023 a 3035 deste), percebe-se que concluiu o julgador de piso pela nulidade da autuação porque o autuante, verificando que teria havido interposição fraudulenta da empresa “TWS” em diversas declarações de importação (da empresa “HUDSON” e de outras 16 empresas que seriam as reais adquirentes das mercadorias), ao invés de lavrar autos separados para cada responsável solidário (reais adquirentes), acabou lavrando um único auto de infração para todos. Assim, com razão esclareceu o julgador de piso que um real adquirente poderia responder tão somente como solidário nas operações em que ele foi o ocultado, não podendo ser responsabilizado pelas importações nas quais a “TWS” tivesse ocultado outra empresa. Determinou, assim, não a improcedência de mérito da autuação, mas que em relação a cada parcela da autuação somente poderia responder solidariamente o respectivo ocultado. Nas palavras do julgador (fl. 3033):

*“A forma que foi formalizada a exigência em questão faz concluir que todas as pessoas imputadas como responsáveis solidárias o são em relação a todo o crédito tributário lançado (R\$ 8.818.981,00)*

*Desse modo, cada uma das contribuintes arroladas à fl. 21 foi transformada em solidária não só pelas transações próprias efetuadas com a TWS Internacional Trade Ltda., mas também pelas operações de todas as demais empresas, com as quais não teve qualquer tipo de envolvimento, sendo assim responsabilizada pela íntegra da multa pecuniária em trato, o que não é admissível em função do ordenamento jurídico vigente.*

*Em síntese, no caso em tela, pode-se concluir que a efetivação da exigência da multa pela qual cada uma das pessoas responde por solidariedade, acabou por caracterizar pluralidade de sujeitos passivos ilegítimos.*

*Por fim, apenas para argumentar, se fosse possível a formalização de exigência de crédito tributário da forma em que laborada na presente autuação, dentre tantas outras implicações, no que toca à sua cobrança, a depender do resultado do julgamento, haveria a necessidade de divisão do crédito em tantas partes quantas fossem as pessoas imputadas solidárias. De outro modo dizendo, o crédito teria que ser objeto de esquartejamento, para fins de sua cobrança. Como se sabe, o crédito tributário é indivisível.” (grifo nosso)*

Veja que a pluralidade de sujeitos passivos ilegítimos referida no texto do voto se refere à ilegitimidade de cada responsável solidário (como a “**HUDSON**”) em relação à dívida dos demais responsáveis solidários (reais adquirentes em cada importação). A única empresa que deveria figurar em todas as situações seria a “**TWS**”, interpresa, que responderia pela totalidade dos R\$ 8.818.981,00. Assim, deveria, por exemplo, a “**HUDSON**”, responder solidariamente somente nas operações de importação em que ela é a real adquirente (ocultada), o que representaria apenas parte do total de R\$ 8.818.981,00. Isso fica ainda mais claro pelos dois parágrafos finais do voto unanimemente acolhido pela DRJ (fl. 3035):

*“Diante de todo o exposto, voto no sentido de declarar nulo o lançamento. Deve a autoridade fiscal da unidade de preparo, observado o prazo decadencial, laborar na formalização da exigência do crédito tributário correspondente a cada uma das pessoas que entenda ser responsável solidária com a empresa TWS Internacional Trade Ltda., nas operações de importação nas quais estão envolvidas, conforme as declarações indicadas às fls. 22 a 46.*

*Para tanto, deve ser lavrado Auto de Infração específico para cada uma das exigências e respectivo imputado como responsável solidário, buscando, com a devida clareza, precisão e objetividade, apontar as razões motivadoras das acusações.”* (grifo nosso)

Em síntese, o que entendeu a DRJ (decisão endossada pelo CARF) é que a autuação deveria ser desmembrada por real adquirente (ainda que em todas as autuações decorrentes se mencionasse também a empresa interpresa, “**TWS**”).

E é exatamente essa tarefa que é levada a cabo no presente processo, responsabilizando-se a “**TWS**”, e, solidariamente, a “**HUDSON**”, tão somente nas importações em que se detectou que a real adquirente das mercadorias importadas pela empresa “**TWS**” foi a “**HUDSON**” (declarações de importação constantes às fls. 31 e 32, totalizando o valor da autuação: R\$ 1.348.371,17). Tendo sido levada a cabo tarefa idêntica em relação aos outros responsáveis solidários relacionados na primeira autuação, parece óbvio que a somatória dos autos resultará em R\$ 8.818.981,00, e que, ao fim e ao cabo, todos os 17 reais adquirentes estarão sendo solidários com a pessoa interpresa (“**TWS**”), mas cada qual em relação a sua parcela de importações.

A medida adotada pela DRJ na anulação do acórdão anterior, assim, não se refere à materialidade da autuação, mas à forma (autuação em um único processo, para a “**TWS**” e todos os reais adquirentes, ou autuação em diversos processos, cada qual em relação à “**TWS**” e a um real adquirente, delimitando-se a suas respectivas importações).

Não houve erro na identificação do sujeito passivo em relação à parcela correspondente às respectivas importações de cada real adquirente (por exemplo, não houve

erro na identificação da “**HUDSON**” naqueles autos, em relação aos R\$ 1.348.371,17 agora lançados). Houve, sim, erro na imputação à “**HUDSON**” de dívida que não teria relação com as operações nas quais tal empresa atuou antecipando recursos à “**TWS**” (R\$ 7.470.609,83, que equivale a R\$ 1.348.371,17 subtraído do total de R\$ 8.818.981,00, inicialmente lançados), fenômeno que ocorreu com cada uma das outras 16 reais adquirentes.

Portanto, ao contrário do entendimento expresso no Acórdão nº 3802-00.932, de 24/04/2012 (processo referente a um dos outros 16 reais adquirentes), referido em sede recursal, estamos longe de ver erro material no presente processo, em relação à quantia e ao sujeito passivo solidário autuado. Ainda que adotássemos a mesma fundamentação distintiva de vícios formais e materiais naquele acórdão externada, mesmo assim visualizariamos que o vício se refere a pressuposto de formação (procedimento estabelecido normativamente) e não a componente da estrutura interna do ato. E os precedentes utilizados naquele acórdão, e citados no recurso voluntário, não guardam relação com o caso especificamente tratado nestes autos (no qual os sujeitos passivos da segunda autuação já figuravam, com responsabilidade delimitada, na primeira autuação, não tendo o autuante atentado para o fato de que a forma eleita para lavrar a autuação - em um único processo - não permitiria o desmembramento das responsabilidades em relação a cada importação, e ainda cercearia o direito de defesa dos responsáveis solidários em relação às operações nas quais estes sequer tinham atuado ou adiantado recursos). Realmente, nos moldes da autuação lavrada inicialmente, por certo restaria cerceado o direito de defesa da “**HUDSON**”, por exemplo, em relação aos lançamentos correspondentes a importações nas quais ela sequer atuou (nem diretamente nem antecipando recursos), ou seja, em relação a R\$ 7.470.609,83 lançados.

Tendo em conta que o vício que ensejou a nulidade da primeira autuação foi formal, aliás, como reconhece o próprio tribunal que havia declarado a nulidade (sendo a segunda decisão da DRJ relatada por membro do colegiado que atuou na primeira, na qual se identificou a nulidade), acordamos com a DRJ que é aplicável ao caso o art. 173, II do Código Tributário Nacional, pelo que se refuta o argumento decadencial apontado.

Ademais, destaque-se que o argumento sobre ser material o erro ensejador da nulidade sequer é suscitado na impugnação apresentada pela “**HUDSON**” no presente processo, sendo na ocasião apresentada somente a alegação de que não se aplicaria o art. 173, II porque a empresa não havia integrado a autuação anterior. Nas palavras da então impugnante (fl. 1032):

*“De se frisar que, no presente caso, não se aplica ao disposto no inciso II do art. 173 do CTN. Embora o teor das decisões foi de nulidade do lançamento por vício formal, certo é que o prazo é interrompido apenas em relação aos sujeitos passivos integrantes do auto de infração declarado nulo.” (grifo nosso)*

Afasta-se, assim, a alegação de decadência.

Também não se vê no presente processo cerceamento ao direito de defesa ou violação ao contraditório, tendo a “**HUDSON**” participado do contencioso e exercido sua defesa dentro dos pressupostos estabelecidos no Decreto nº 70.235/1972. A documentação existente no processo foi totalmente disponibilizada de modo a permitir sua impugnação com conhecimento de todas as imputações trazidas na autuação, que delimita a matéria tributável e fundamenta o lançamento, inexistindo ofensa ao art. 10, III do Decreto nº 70.235/1972, como já informado pela DRJ.

Igualmente inexistente a violação à anterioridade nonagesimal, porque o tema discutido não se refere à exigência de tributos, mas de penalidade substitutiva da pena de perdimento. E as importações que são objeto da autuação são todas posteriores ao comando legal que institui a penalidade (Medida Provisória nº 66, publicada em 30/08/2002, e posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que incluiu o inciso V e os §§ 2º, 3º e 4º ao art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976), não havendo ainda ofensa à legalidade.

E veja-se o que diz o citado art. 23 do Decreto-Lei (na redação à época vigente), tendo em vista a destacada Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/2002:

*“Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

(...)

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.* (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.*

*§ 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)” (grifos nossos)

E a mesma Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/2002, em seu art. 27, também referido na autuação, estabelece que:

*“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”*

E os arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelecem que:

*“Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:*

“Art. 32. (...)

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

**III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” (NR)**

*Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:*

**“V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” (NR)**

*Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art.80. A Secretaria da Receita Federal poderá:*

(...)

*Art.81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.”*  
*(grifo nosso)*

Assim, das referidas normas deriva inequivocamente que a simples utilização dos recursos de terceiros (no caso, os comprovados e incontrovertíveis adiantamentos da “HUDSON” à “TWS”) configura importação por conta e ordem, seja para efeito de atribuição de responsabilidade solidária, seja para equiparação a estabelecimento industrial de ambas as empresas, seja para responsabilização pela prática, conjunta ou isolada, de infrações.

A operação em questão é, então, considerada como conta e ordem, não porque o importador o tenha declarado nas respectivas importações (também é incontrovertível que a “TWS” não informou em suas importações que a mercadoria se destinava a terceiros, no caso das operações aqui analisadas, a “HUDSON”, que previamente já lhe haviam adiantado recursos), mas por presunção legal.

Que a empresa a “TWS” não possuía recursos para efetuar as operações de importação, resta cristalino e documentado nos autos (não havendo prova em contrário). Assim, chega-se à conclusão de que a “TWS” não poderia ser a real adquirente das mercadorias. Caracterizada assim a interposição fraudulenta, resta saber se seria possível identificar a real adquirente.

Não sendo possível identificar o real adquirente, estaríamos diante do que se convencionou chamar de “interposição presumida”, por força da presunção estabelecida no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976: “*presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*”.

Não é o caso dos autos, no qual a interposição é comprovada, pois foi identificada a fonte dos recursos para a importação: a empresa “**HUDSON**”. Essa é a clara motivação da autuação (fl. 3):

*“Em virtude da interposição detectada, verificou-se, conforme Demonstrativo dos Valores Depositados em anexo (fls. 18) e demais documentos enviados pela empresa auditada no curso da fiscalização, que o valor do crédito tributário apurado no presente Auto de Infração refere-se ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, cujo real adquirente é a empresa HUDSON IMPORTS COMPANY LTDA CNPJ(01.317.206/0001-02), a qual passa a figurar no polo passivo como devedor solidário, conforme determina o art. 27 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.” (grifo nosso)*

Assim, a “**HUDSON**” acaba concentrando seu recurso voluntário em diversos temas que não afetam o fundamento básico da autuação. A configuração da conta e ordem é que se dá por presunção legal (art. 27 da Lei nº 10.637/2002), diante dos depósitos de antecipação (relação às fls. 33/34), que, por óbvio, não necessitam ter valor exato idêntico ao das DI. Ademais, reitere-se que o fato de ter a “**HUDSON**” adiantado recursos à “**TWS**” é incontroverso nos autos.

Ou seja, o procedimento de verificação de origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior (IN SRF nº 228/2002) em face da “**TWS**” resultou na conclusão de que ela não tinha capacidade econômica/financeira para realizar as operações que declarava realizar, e, que, portanto, dependia de recursos de terceiros. Como a “**TWS**” informava nas declarações de importação que a operação era por conta própria, inaplicável a disposição do art. 1º, § 2º da referida Instrução Normativa, que estende a verificação ao adquirente. Por óbvio, tal disposição se refere à figura indicada como adquirente na declaração de importação.

Sobre as informações prestadas tanto pelo fisco quanto pela recorrente sobre as modalidades de importação e sobre o FUNDAP, convém ressaltar que são secundárias, diante da motivação da autuação (adiantamento de recursos pelo real adquirente, ocultado na operação de importação, que foi efetuada por empresa que não tinha meios próprios para realizar a importação). Também é secundário perscrutar a efetiva ocorrência de dano ao Erário.

É cristalino que o texto do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (essencialmente no *caput* e no § 1º, já transcritos neste voto) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem, no texto, para discussão se houve ou não dano ao Erário.

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967: “*Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta*”), como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

*"17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituirão dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais." (grifo nosso)*

Assim, é inócuia a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF nº 2. Assim tem esta turma decidido unanimemente em diversos julgados recentes.<sup>2</sup>

Também é assentada nesta turma a distinção entre a interposição presumida e a comprovada, como se percebe por julgados recentes:

**"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES.  
CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO."**

*A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar"."* (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014) (grifo nosso)

**"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E  
COMPROVADA."**

*A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976),*

<sup>2</sup> Acórdão n. 3403-002.255, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 23.mai.2013; Acórdão n. 3403-002.435, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 24.set.2013; Acórdão n. 3403-002.842, Rel. Cons.

*configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.*

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. PRESUNÇÃO. RECURSOS DE TERCEIRO.**

*Conforme art. 27 da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.” (Acórdão nº 3403-002.894, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 27.mar.2014) (grifo nosso)*

Em suma, além de evidenciada a incapacidade de a “TWS” realizar por si as operações de importação, restou fartamente caracterizado nos autos o adiantamento de recursos por parte da empresa “HUDSON” em relação às importações descritas na autuação, que a ela sabidamente se destinavam, e que eram efetuadas indicando ao fisco como importador e adquirente, na declaração de importação, a empresa “TWS”.

Por fim, cabe destacar, em relação às suscitadas irregularidades em relação à representação fiscal para fins penais, que o tema não é apreciável no âmbito deste CARF, tendo sido a matéria inclusive sumulada:

*“Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.”*

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan