



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

Processo nº 12466.004334/2006-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.021 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2016
Matéria Interposição fraudulenta de terceiros em operações do comércio exterior
Recorrente MTRADING COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 08/03/2006

LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE NULIDADE POR ALEGADO VÍCIO EM MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ASSUNTO RESERVADO A LEI.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, como mero instrumento de controle administrativo interno das atividades de fiscalização, não se reveste em instrumento legal hábil para estabelecer competência, posto que tal prerrogativa é reservada exclusivamente a lei. Compete ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a constituição do crédito tributário pelo lançamento, inclusive no que diz respeito à formalização de exigência de penalidade tributária.

Ademais, *"é válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo"* (Súmula CARF nº 27).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 08/03/2006

IMPORTAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIRO OCULTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAQUELES QUE CONCORRERAM PARA SUA PRÁTICA OU DELA SE BENEFICIARAM.

Caracteriza interposição fraudulenta a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro oculto na operação, real adquirente da mercadoria, que responde solidariamente pela infração, juntamente com aqueles que concorreram para sua prática.

Dano ao Erário materializado, punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro em vista da não localização das mercadorias ou de seu consumo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelas autuadas *Allcomex - Consultoria, Exportação e Importação Ltda.* e *Open Trade Logística Internacional Ltda.* contra decisão da DRJ - Florianópolis/SC que manteve o lançamento da multa decorrente de pena de perdimento em vista da impossibilidade de apreensão de mercadorias, sob o argumento que restou comprovado que a contribuinte *Mtrading Comércio e Importação Ltda.* ocultou os reais adquirentes das mercadorias através de desembaraço falsificado.

Foram incluídos como responsáveis solidários pelo crédito tributário os contribuintes *ALLCOMEX - CONSULTORIA, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.*, *OPEN TRADE LOGÍSTICA INTERNACIONAL LTDA.* e *BRANDÃO ARMARINHOS E BIJOUTERIAS LTDA.*.

A autuação foi originada em revisão aduaneira realizada na DI nº 06/0264404-0 (e-fls. 125/128), referente a importação promovida pela autuada *Mtrading* por contra e ordem da empresa *Allcomex*. No decorrer da instrução do feito a fiscalização apurou que os pagamentos não foram realizadas pelo adquirente constante na DI (*Allcomex*), mas sim pelo despachante *Open Trade*, também autuado. Não foram localizados débitos ou transferência nos extratos bancários da *Allcomex* (fls. 89/92).

Segue o relato dos fatos reproduzido do relatório da DRJ (e-fls. 307/308):

A fiscalização concluiu que houve uma simulação de operação de comércio exterior, ocultando o real sujeito passivo. De fato, a interveniente Open Trade, que atuou como empresa encarregada do despacho aduaneiro, constou no campo "Notify" no BL envolvido e foi quem pagou as despesas

de nacionalização (fls. 134/142). A Allcomex, apesar de constar como importadora por conta e ordem, não assumiu os custos da importação, recebendo remuneração pela DI desembaraçada, conforme planilha de fls. 143. Até os impostos foram pagos pela empresa Open Trade (débitos em conta corrente, fls. 129) e não constam nos extratos bancários da Allcomex qualquer transferência para este fim. Também foi verificado que a nota fiscal de venda da Allcomex para a empresa Brandão Armarinhos e Bijouterias Ltda. foi emitida segundo as instruções da Open Trade (fls. 133). Até mesmo quando intimada a apresentar o contrato formulado entre a Allcomex e a Mtrading, a Allcomex se socorreu da Open Trade que enviou cópia via fax para atender aos questionamentos fiscais (fls. 101/108).

O fechamento do câmbio foi efetuado com a empresa ACCESS CHINA LTD, quando a exportadora informada na fatura apresentada à Receita Federal era a empresa EVERSHINE IMPEX LTD. Estas faturas divergentes encontram-se às fls. 126 e 128 e o contrato de câmbio às fls. 144/148.

Além destes fatos foi constatado também que a Allcomex recebeu da empresa Comercial Virgili Ltda o valor de R\$ 49.322,40 (creditado em sua conta bancária), identificado como pagamento do contrato de câmbio que envolve a presente DI e outra de nº 06/0308523-1 (fls. 150).

Também foi verificado que a empresa Allcomex não possuía sistema informatizado de emissão de notas fiscais e, no entanto emitiu duas vezes a nota fiscal de nº 28 na forma manuscrita e informatizada (fls. 131/132).

Apesar da Allcomex ser a importadora por sua conta e ordem, na verdade a operação foi toda simulada para ocultar a verdadeira importadora, pois esta nunca foi a mandante das importações e sim a Open Trade. A empresa Brandão, inativa nos anos anteriores e não tendo apresentado DIRPJ em 2006, declarou que o pagamento das mercadorias que adquiriu da Allcomex em 09/03/2006 foi prorrogado para 10/10/2006. A nota fiscal nº 28 (fls. 131/132) descreve as mercadorias vendidas como "kit prato colher copo plástico" quando na verdade foram importados ventiladores de pé.

Diante das provas levantadas pela fiscalização foi constatada a interposição fraudulenta de terceiros, com ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, nos termos do art. 23, V, §§ 1.º e 1º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Como já descrito acima, foi constatada pela fiscalização que os documentos apresentados na operação de importação não traduzem a verdade dos acontecimentos, já que omitem o real comprador (real importador), caracterizando falsidade ideológica. A fatura de fls. 132, apresentada para fins de fechamento de câmbio indica outra beneficiária que não a exportadora, diferentemente daquela apresentada por ocasião do despacho aduaneiro. A falsidade material ficou comprovada porque a fatura apresentada à Receita Federal não consta o beneficiário do câmbio (fls. 131).

Estas razões motivariam a aplicação da pena de perdimento, mas como comprovam as notas fiscais de saída das mercadorias as mesmas foram remetidas para consumo o que tomou impossível sua apreensão. Desta forma, por aplicação do art. 23, § 3.º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Tendo em vista a ocorrência das fraudes apontadas no auto de infração, a fiscalização rejeitou o valor de transação informado na DI e procedeu ao arbitramento do valor aduaneiro, com base na Medida Provisória nº 2.158/-35/2001, estabelecendo um índice médio de subfaturamento praticado, de acordo com os dados constantes em outro processo de nº 12466.0003679/2006-02, que tem a empresa Allcomex como contribuinte responsável. Demonstra através do quadro de fls. 33 o valor arbitrado para a DI. Com base no novo valor aduaneiro foi calculada a multa substitutiva da pena de perdimento.

A fiscalização detalha a ocorrência da fraude no auto de infração às fls. 33/43.

A solidariedade foi atribuída às empresas Allcomex, Open Trade e Brandão, além da sujeição passiva da empresa autuada, Mtrading, com base nos art. 124, do CTN, 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37/66.

Cientificados do lançamento, os autuados apresentaram impugnações em função das quais a DRJ Florianópolis deu parcial provimento para, tão-somente, desconsiderar o valor arbitrado pela Fiscalização das mercadorias importadas, conforme a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 08/03/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O MPF contém dois aspectos um interno e outro externo. No interno trata-se de uma ordem de serviço do superior hierárquico (delegado/inspetor) a seu subordinado, sobre cujo cumprimento, ou não, os julgadores administrativos de primeira e segunda instância não têm competência para emitir opinião, por estarem estruturalmente dissociados daquele ramo de hierarquia. É da competência exclusiva do delegado/inspetor autorizado a emitir o respectivo MPF mandar dar seguimento ou arquivar o lançamento processado com vícios nesse documento.

No aspecto externo o MPF é o instrumento pelo qual se assegura ao contribuinte, desde o início do procedimento fiscal, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, dando a ele (contribuinte), certos direitos que antes não dispunha. A ausência, ou a extinção do MPF dá ao contribuinte o direito de resistência passiva, ou seja, o direito de não responder às intimações da autoridade fiscal, ou apresentar os documentos solicitados.

Instituído por legislação infralegal, apenas especifica a competência genérica que detém o AFRF, por expressa disposição legal, portanto, seus vícios (do MPF) e mesmo sua ausência não geram problemas de incompetência.

Os vícios ou a ausência do MPF tampouco são capazes de provocar vício formal, haja vista que, por definição legal, o vício de forma somente ocorre na violação de forma prescrita ou não defesa em lei e não em legislação. A violação na forma prescrita em legislação infralegal, em sede de processo administrativo fiscal, constitui mera irregularidade.

Mesmo quando a forma for prescrita em lei, se não houver expressa cominação de nulidade, para os casos de sua infringência, o julgador deve,

pelo princípio da economia processual, considerar válido o ato que realizado sem essa formalidade alcançar sua finalidade.

COMPETÊNCIA DO AFRF PARA APLICAÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO.

O AFRF é competente para aplicar a multa substitutiva da pena de perdimento, uma vez que a legislação de regência desta matéria determina que a pena prevista, e não a pena aplicada, pode ser convertida em multa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 08/03/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - SUJEITO PASSIVO E RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO PELA INFRAÇÃO

Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem as mesmas solidariamente pela penalidade aplicada

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificados da decisão de primeira instância, o sujeito passivo *Mtrading* e o responsável solidário *Brandão Armarinhos* não apresentaram recurso, razão pela qual foram lavrados os termos de perempção de e-fls. 417 e 418.

Inconformados com a decisão da DRJ, da qual tomaram conhecimento em 08/06/2007 (*Allcomex*) e 12/06/2007 (*Open Trade*), estes apresentaram recurso voluntário, respectivamente em 06/07/2007 (fls. 308/325) e em 12/07/2007 (fls. 333/361), reiterando as suas alegações ofertadas na impugnação, bem como alegando que:

***Allcomex* (fls. 308/325):**

a) de acordo com o artigo 73 da Lei nº 10.833/03, caberia ao AFRF ter instaurado processo administrativo para apurar a pena de perdimento, e não ter instaurado processo de revisão aduaneira, deixando claro a sua incompetência para decretar a pena de perdimento;

b) não foram realizadas diligências para localizar as mercadorias importadas, sendo que não se encontra no processo nenhuma intimação da Fiscalização questionando sobre a localização das mercadorias;

c) devido à falta de prorrogação do MPF, conforme determina a Portaria SRF nº 6.087/2005, deve ser o presente processo anulado, uma vez que a competência funcional para a continuação do procedimento seria necessariamente de outro AFRF, padecendo a presente ação fiscal de vício insanável;

d) a Fiscalização fundamentou o auto de infração somente em presunções deixando de lado a autoridade o seu ônus probatório das suas alegações;

e) afirma a Recorrente que tem liberdade de contratar e organizar suas atividades empresarias, não provando a Fiscalização a ocorrência do dano ao erário;

f) ainda que houvesse recolhimento a menor de tributos, a cobrança de tais tributos não poderia ser substituída pelo perdimento das mercadorias, por absoluta falta de previsão legal;

g) os documentos utilizados nas operações são verdadeiros, sendo que a Fiscalização nem sequer identificou um indício de tal falsidade;

h) somente a falsidade material dá ensejo à pena de perdimento;

i) não foi provada pela Fiscalização a ocorrência da falsidade material, seja pela falta de perícia realizada, seja pela falta de aptidão técnica ou competência do AFRF para afirmar tal falsidade;

j) a Fiscalização não comprovou a existência de nota fiscal digitalizada (dublê), sendo que as notas fiscais digitalizadas serviram apenas para informar o cliente de que a venda fora concretizada e que uma nota fiscal com aquele teor seria enviada;

k) a Recorrente não tem nada a ver com as situação cadastral e fiscal de seus clientes, cabendo à Receita Federal fiscalizá-los;

l) requer que o julgamento seja convertido em diligência com fulcro na realização de auditoria dos livros fiscais e comerciais da recorrente, em atenção ao princípio da ampla defesa e da busca da verdade material;

m) que seja intimada a empresa *Brandão Armarinhos* a apresentar as mercadorias para fins de apreensão e perdimento, e, se inexistentes, a apresentar o inventário do estoque na data da lavratura do auto de infração.

Open Trade (fls. 333/361):

a) se a fiscalização instaurada através do Mandado de Procedimento Fiscal, contra a empresa *Allcomex* poderia atingir direitos de terceiros ou criar obrigações, ou ainda, que pudessem caracterizar infração administrativa - tributária, todos os envolvidos, por expressa observância aos preceitos legais (artigo 3º da IN/SRF 228/02, artigos 2º, 4º, 6º da Portaria SRF nº 1.265/99, incisos I e VII, do parágrafo único, do artigo 2º, da Lei nº 9.784/99), deveriam ser cientificados, tomando conhecimento do conteúdo da fiscalização;

b) o AFRF em Vitória não tem competência para promover revisão aduaneira de mercadoria desembaraçada por outra alfândega nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72;

c) o AFRF emitente do auto de infração em revisão aduaneira é incompetente para aplicar a conversão em multa pecuniária de uma pena de perdimento que sequer foi decretada pela autoridade competente, afrontando o inciso XXII, do artigo 227 da Portaria MF nº 259/2001;

d) o MPF padece de requisitos essenciais para validade e eficácia, não constando o devido termo de prorrogação e instauração de procedimento especial de fiscalização, devendo todos os atos realizados pelo AFRF serem considerados nulos;

e) inexistente previsão legal para atribuir responsabilidade solidária à empresa de despacho aduaneiro vez que o auto de infração trata de conversão de perdimento em multa pecuniária, e não imposto, conforme dispõe o artigo 105 do Regulamento Aduaneiro;

f) inexistente na legislação qualquer dispositivo que vincule, necessariamente, o nome constante no campo "NOTIFY PARTY", com a relação de propriedade das mercadorias; logo, pela ausência de tipicidade, padece de completa nulidade o presente auto de infração.

Em uma primeira análise do litígio, a 1ª Turma Ordinária desta 3ª Seção do CARF (e-fls. 424/429) decidiu, por maioria de votos, baixar o processo em diligência para que fosse juntado aos autos a cópia do Mandado de Procedimento Fiscal.

A Alfândega do Porto de Vitória/ES manifestou-se através do despacho de 02/09/2013 (fls. 433), juntando o MPF nº 07.2.76.00-2006-01204-4 (e-fls. 432), e informou ainda que o Contribuinte *Mtrading* aderiu ao parcelamento objeto da Lei nº 11.941/09, tendo anexado extrato do processo emitido pelo SIEF (e-fls. 437).

Em vista do parcelamento, a 1ª Turma Ordinária, por unanimidade, e com fundamento na *NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA* nº 1, de 17/12/2010, converteu o julgamento em diligência, "*com o envio dos autos à unidade preparadora, para acompanhamento do processo de parcelamento da Lei nº 11.941/09 em nome da empresa MTRADING COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. Em caso de rescisão do parcelamento, o processo deverá retornar a este conselho para apreciação dos recursos voluntários apresentados*" (v. e-fls. 443).

Tendo constatado que o parcelamento referenciado fora rescindido, a unidade de origem, mediante expediente de e-fls. 448, devolveu o processo para este CARF para apreciação dos recursos voluntários formalizados pelos contribuintes solidários.

O processo em tela foi sorteado para este relator pelo fato de o relator original do processo não mais exercer mandato de conselheiro junto ao CARF, configurando, pois, a hipótese de que trata o § 6º do artigo 49 do anexo II ao Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, abaixo transcrito:

§ 6º Os embargos de declaração opostos contra decisões e os processos de retorno de diligência de turmas extintas serão distribuídos ao relator ou redator, independentemente de sorteio ou, caso relator ou redator não mais pertencer à Seção, o Presidente da respectiva Câmara devolverá para sorteio no âmbito da Seção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Admissibilidade dos recursos

Os recursos apresentados pelos responsáveis solidários *Allcomex* e *Open Trade* são tempestivos, devendo ser conhecido por preencherem os demais requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Como já ressaltado, embora tendo sido devidamente cientificados da decisão de primeira instância, o sujeito passivo *Mtrading* e o responsável solidário *Brandão Armarinhos* não apresentaram recurso, razão pela qual foram lavrados os termos de perempção de e-fls. 417 e 418.

Da inexistência de vícios formais e da competência da autoridade fiscal para a constituição do crédito tributário

Ambas as empresas *Allcomex* e *Open Trade* questionam, em seus recursos, aspectos formais atinentes ao lançamento e à competência da autoridade fiscal responsável pela constituição do crédito tributário.

A pessoa jurídica *Allcomex* argumenta que, de acordo com o artigo 73 da Lei nº 10.833/03, caberia ao Auditor Fiscal a inauguração de processo administrativo para apurar a pena de perdimento, em substituição à instauração de processo de revisão aduaneira, o que demonstraria a incompetência da autoridade em tela para a decretação da pena de perdimento.

Não obstante, o disposto no artigo 73 da Lei nº 10.833/03 respalda a ação fiscal desenvolvida em face das empresas autuadas, eis que diante da "*impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo*" (*caput*), "*será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*" (§ 1º), ou seja, exatamente a multa substitutiva à pena de perdimento (equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria) quando a mercadoria não for localizada, nos casos de dano ao Erário em vista da interposição fraudulenta de terceiros.

E tal processo foi regularmente desenvolvido mediante revisão aduaneira, procedimento previsto no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, no qual a autoridade fiscal, no prazo legal, examina a regularidade do pagamento dos tributos e de isenções ou de benefícios fiscais, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador.

O responsável solidário *Open Trade* também aduz que o Auditor Fiscal em Vitória não teria competência para promover revisão aduaneira de mercadoria desembaraçada por outra alfândega. Tal questão não merece prosperar, eis que "*é válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo*" (Súmula CARF nº 27).

A *Open Trade* também afirma que o Auditor Fiscal emitente do auto de infração em revisão aduaneira seria incompetente para aplicar a conversão em multa pecuniária de uma pena de perdimento que sequer foi decretada pela autoridade competente, que seria o Delegado da Receita Federal.

Não obstante, tal argumento não merece prosperar.

No âmbito federal, a competência para a fiscalização e a constituição dos créditos tributários é decorrente de lei complementar (art. 142 do CTN), sendo privativa do

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, quaisquer que sejam os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, cuja competência decorre de ato político por outorga e em benefício da sociedade, consequência do disposto no artigo 142 do CTN, combinado com o artigo 6º da Lei nº 10.593, de 06/12/2002, com a redação dada pelo artigo 9º da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

[...]

(grifos nossos)

A amplitude da competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário, outorgada ao AFRFB, pode ser ainda extraída do conteúdo do disposto na alínea “d” do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, acima transcrita, que estabelece a ampla competência legal do Auditor Fiscal para examinar a contabilidade empresarial, não se lhes aplicando, inclusive, as restrições previstas nos artigos 1.190 a 1.192 do Código Civil (que tratam de limitações – a autoridades em geral e, notadamente, ao Poder Judiciário – à determinação do exame do cumprimento das formalidades legais relativas à escrituração contábil, assim como de restrições, ao Poder Judiciário, quanto à autorização para a exibição de livros e documentos de escrituração da empresa). O mesmo dispositivo (alínea “d” do artigo 6º da Lei nº 10.593/2002), aliás, reforça tal competência ao se reportar ao artigo 1.193 do Código Civil, segundo o qual “as restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais”.

Especialmente no que concerne à competência da autoridade administrativa disposta na parte final do artigo 142 do CTN – “[...] *propor a aplicação da penalidade cabível*” – reproduzo, abaixo, doutrina de Luciano Amaro que, com muita propriedade, faz análise crítica e histórica da redação do artigo em evidência, que, adiante-se, reforça a competência da autoridade em tela para a constituição do crédito, inclusive decorrente da aplicação de penalidade tributária:

Por fim, pretende o Código que o lançamento seja ainda "tendente a (...), sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Tem-se aqui a impressão de que o lançamento corresponderia a um inquérito fiscal que tenderia (isto é, poderia levar) a uma acusação de prática de ilícito tributário. No lançamento, a autoridade lançadora poderia propor (não se diz para quem) a aplicação da penalidade cabível (é óbvio que penalidades "incabíveis" não poderiam ser propostas). Não necessariamente o lançamento culminaria com a tal "proposta de penalidade", já que ele seria apenas uma tendência a essa propositura. Menos que libelo, ele configuraria mero inquérito. E com isso poderíamos ter, abrangida pelo conceito de lançamento, uma série de investigações que em nada resultassem, mas que teriam tendido a uma eventual proposta de penalidade. Ora, lançamento tributário nada tem que ver com inquérito, investigação, interrogatório mediante o qual se busque detectar a ocorrência de eventual infração.

Na prática de nossa legislação, o agente fiscal, diante da verificação de que certa infração fora cometida, lavrava documento (que se costumava designar como "auto de infração", ou nome equivalente), onde descrevia os fatos e indicava a sanção prescrita pela lei, dando-se ciência ao acusado para que se defendesse; após o exame das razões apresentadas, por autoridade fiscal superior, decidia-se sobre a efetiva aplicação da penalidade (abrindo-se, a partir daí, ampla possibilidade de discussão em processo administrativo ou judicial). Por outro lado, sempre que a infração correspondesse à falta de pagamento de tributo (ou, embora de outra natureza, fosse também acompanhada da falta de recolhimento), o mesmo documento incorporava o tributo e a penalidade pela infração (ou pelas infrações).

Posteriormente, a legislação abandonou essa prática e passou a definir poderes para a autoridade fiscalizadora já desde logo aplicar a lei tributária material (lançando o tributo) e aplicar a lei punitiva (impondo a penalidade), sem prejuízo, obviamente, da ampla defesa em processo administrativo ou judicial.

*O Código Tributário Nacional parece ter ficado no meio dessa evolução. De um lado, sugere que, diante de uma infração, a autoridade fiscal deve apenas propor a penalidade, o que implicaria que outra autoridade efetivamente a aplicasse. De outro, já qualifica como lançamento a mera proposta de aplicação de penalidade. Segundo registraram Noé Winkler [Aspectos do imprescindível esforço para demonstração da inércia, e outras considerações, *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 1. p. 299-300] e José Souto Maior Borges [Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 167 e s.], só se cuida de proposta quando for o caso (por exemplo, quando se tratar de funcionário incompetente, que não possa aplicar a penalidade e que apenas a proponha). Essa justificação é inaceitável, pois implicaria admitir que o lançamento (pelo menos no "pedaço" atinente à "proposta" de penalidade) pudesse ser feito por funcionário incompetente, validando-se, sem nenhuma razão, um ato nulo, dada a incapacidade do agente para a sua prática". Além disso, não se imagina que o Código Tributário Nacional fosse incluir, no conceito de lançamento, a referência à penalidade para regular apenas a excepcional hipótese em que a atividade administrativa fosse desenvolvida por funcionário incompetente. Parece-nos claro que a expressão "sendo o caso" quis proclamar a obviedade de que, na atuação do Fisco, nem sempre é o caso de se aplicar (ou propor) penalidade.*

Certamente, essas discussões todas seriam evitadas se o Código tivesse mantido fidelidade à definição de tributo dada no seu art. 3º e apartado do

conceito de lançamento tributário a aplicação de penalidade, regulando, em capítulo próprio, a atuação das autoridades no que respeita à imposição de sanções cominadas pela lei para punir infrações à legislação tributária.

(AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 345-346 – grifos nossos)

Especificamente em relação à aplicação da multa substitutiva ao perdimento da mercadoria, o artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, tipifica como dano ao Erário a realização de operações de importação ou de exportação com "**ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros**". A **ocultação fraudulenta do sujeito passivo** é a conduta central que o legislador vislumbrou reprimir com o **perdimento da mercadoria**, ou, **na impossibilidade de aplicação deste**, mediante a exigência de **multa equivalente ao seu valor aduaneiro, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação**.

O diploma legal em tela, mesmo ao estabelecer a aplicação de penalidade pecuniária substitutiva ao perdimento, **não desnatura a essência aduaneira da sanção**, ou melhor, não tributária, imprescindível à defesa dos interesses fazendários nacionais, como, aliás, está esculpido no artigo 237 da Constituição Federal¹.

O objeto primário da reprimenda aduaneira em evidência é a **apreensão da mercadoria** em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo - explicitado no conhecimento de transporte/fatura/nota fiscal/registo da DI/RE - e ulterior decretação de sua perda em favor da União, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática. Com efeito, nos termos do artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66, respondem pela infração, dentre outros, "*quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie*" (inciso I).

Em suma, o artigo 23 trata do **perdimento da mercadoria** ou da aplicação de pena **substitutiva** - multa - em valor equivalente aos produtos, no caso de dano ao Erário, dentre outras hipóteses, caracterizado pela interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior. Não localizada a mercadoria, foi aplicada a multa correspondente, no estrito exercício da competência da autoridade fiscal, não sendo evidenciada nos autos nenhuma mácula no lançamento formalizado contra o sujeito passivo e os responsáveis solidários.

Da inexistência de nulidade por suposta deficiência do Mandado de Procedimento Fiscal

Ambas as recorrentes atacam questões formais atinentes a supostos vícios no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Mas não há como acolher argumentos nesse sentido.

É destituída de amparo legal a arguição de nulidade do lançamento em função de alegados erros formais relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, uma vez que este era um mero recurso de controle administrativo interno das atividades de fiscalização, não se revestindo, de forma alguma, em instrumento legal de definição de competência, até porque dito mecanismo de controle foi criado por portaria, enquanto a competência para o lançamento, privativa do AFRFB, é decorrente de lei complementar,

¹ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

prevista especificamente no artigo 142 do CTN. Assim, mesmo se vislumbrada a desconformidade de alguns requisitos formais estabelecidos nas portarias que sucessivamente tem tratado do MPF, não se poderia cogitar de nulidade do lançamento por incompetência do agente.

Há que se ressaltar que as portarias que sucessivamente tem disciplinado o MPF não trazem nenhum dispositivo no sentido de considerar nulo o lançamento, ou quaisquer outros procedimentos, em decorrência da inobservância dos ditames ali disciplinados. E nem poderiam fazê-lo, por absoluta impossibilidade dessa matéria, repita-se, disposta em lei complementar, vir a ser tratada em simples portaria.

Com efeito, a nulidade deve ser perquirida em relação à lei, porquanto é a norma legal que estabelece os requisitos essenciais para a prática do ato administrativo, inclusive no que tange à competência do agente, sancionando com a nulidade aqueles atos que não obedecem a tais preceitos. A inobservância desses requisitos acarreta reprimenda legal caracterizada pela invalidade do ato. Assim, nulidade decorre da eventual inconformidade do ato administrativo com os requisitos essenciais estabelecidos em lei.

A tese de nulidade em decorrência de incorreções na emissão ou execução do MPF tem sido rechaçada pelos Conselhos de Contribuintes, prevalecendo a posição majoritária de que as incorreções no MPF não maculam o lançamento, conforme ementas a seguir transcritas, cujo teor adoto como fundamento deste voto:

“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não-observância - na instauração ou na amplitude do MPF - poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou. (...)” (Acórdão nº 107-06797, Data da Sessão: 18/09/2002, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, Relator: Neicyr de Almeida)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da personalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações,

devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN. Recurso de ofício a que se dá provimento.” (Acórdão nº 107-06820, Data da Sessão: 16/10/2002, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, Relator: Luiz Martins Valero)

“MPF - O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. Recurso parcialmente provido.” (Acórdão nº 105-14070, Data da Sessão: 19/03/2003, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara, Relator: Nilton Pess)

“PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. E, por estar comprovado que o procedimento fiscal foi efetuado de forma regular. Recurso parcialmente provido.” (Acórdão nº 106-13188, Data da Sessão: 30/01/2003, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, Relator: Luiz Antonio de Paula)

“NULIDADE - INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. Preliminar rejeitada. Recurso negado.” (Acórdão nº 108-07458, Data da Sessão: 02/07/2003, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara, Relator: Luiz Alberto Cava Maceira)

(grifos nossos)

Portanto, quaisquer dados relacionados ao MPF são estranhos à definição da competência da autoridade fiscal, consistindo apenas em critérios de planejamento administrativo das atividades fiscais, o que, de fato, representa o escopo que motivou a criação do instrumento em questão.

Por fim, importa ressaltar que a questão em exame é decorrente de procedimento interno de revisão aduaneira, o qual, nos termos do inciso II do artigo 11 da Portaria SRF nº 6.087, de 21/11/2005 – vigente à época do lançamento –, **dispensa a formalização de MPF**.

Rejeita-se, pois, o argumento em defesa da nulidade do lançamento, aduzido pelo sujeito passivo.

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

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

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

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

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

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

(grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

⁴ Cf. Jimir Doniak Jr.

⁵ *Op. cit.*, p. 168.

⁶ *Op. cit.*, p. 170.

Assim, autuações decorrentes da aplicação da pena de perdimento objeto do § 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, bem como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior (§ 3º do mesmo artigo), nem sempre decorrem da comprovação direta da interposição fraudulenta, podendo advir da presunção legal de que trata o § 2º do dispositivo em tela, **na qual podem se enquadrar aqueles que não comprovem a origem dos recursos utilizados no comércio internacional**. Aí se incluem os que não observam as mínimas formalidades exigidas para a realização de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

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

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

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

No caso dos autos entendo que está caracterizada a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros. Com efeito, extrai-se do relato dos fatos que:

a) a interveniente *Open Trade*, que atuou como empresa encarregada do despacho aduaneiro, foi quem pagou as despesas de nacionalização;

b) a empresa *Allcomex*, apesar de constar como **importadora por conta e ordem**, não assumiu os custos da importação, recebendo remuneração pela DI desembaraçada, conforme planilha de fls. 143;

c) os impostos foram pagos pela empresa *Open Trade* (débitos em conta corrente, fls. 129) e não consta nos extratos bancários da *Allcomex* qualquer transferência para esse fim;

d) a nota fiscal de venda da *Allcomex* para a empresa *Brandão Armarinhos e Bijouterias Ltda.* foi emitida segundo as instruções da *Open Trade* (fls. 133);

e) o fechamento do câmbio foi efetuado com a empresa *ACCESS CHINA LTD*, quando a exportadora informada na fatura apresentada à Receita Federal foi da empresa *EVERSHINE IMPEX LTD*.;

f) a *Allcomex* recebeu da empresa *Comercial Virgili Ltda* o valor de R\$ 49.322,40 (creditado em sua conta bancária), identificado como pagamento do contrato de câmbio que envolve a DI objeto da ação fiscal e outra, de nº 06/0308523-1 (fls. 150);

g) a empresa *Allcomex* não possuía sistema informatizado de emissão de notas fiscais e, no entanto, emitiu duas vezes a nota fiscal de nº 28 na forma manuscrita e informatizada (fls. 131/132);

h) apesar da *Allcomex* constar como a importadora por sua conta e ordem, na verdade a operação foi toda simulada para ocultar a verdadeira importadora, no caso, a *Open Trade*.

Tais fatos, descritos pela autoridade fiscal, são suficientes para caracterizar a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, razão pela qual, entendo, é legítima a constituição do crédito tributário relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Ressalte-se que, quanto aos fatos relatados pela fiscalização, acima reproduzidos em parte, não houve explicação da autuada ou dos responsáveis solidários suficientes para o afastamento da presunção legal que aqui se examina.

Por fim, quanto ao pedido da *Allcomex* para que seja intimada a empresa Brandão Armarinhos a apresentar as mercadorias para fins de apreensão e perdimento, tal argumento não merece acolhida eis que, conforme relatado pela autoridade fiscal, referidas mercadorias foram remetidas para consumo, o que inviabilizou sua apreensão.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**.

Sala de Sessões, em 23 de junho de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

Processo nº 12466.004334/2006-68
Acórdão n.º **3301-003.021**

S3-C3T1
Fl. 468

CÓPIA