



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

**Processo n°** 12466.722114/2014-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.371 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2016  
**Matéria** Normas de Administração Tributária  
**Recorrente** MULTIMEX S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 09/09/2014

RECURSO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DA EMPRESA ABC BRASIL DA EXIGÊNCIA FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PROVAS CONTRA A SOLIDÁRIA.

É inconteste que o importador e o encomendante são pessoas jurídicas distintas. Logo, não é plausível exigir que o encomendante tenha responsabilidade sobre a contabilidade do importador.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. INTIMAÇÃO VIA EDITAL. DEVOLUÇÃO DO PRAZO RECURSAL.

Diante da expressa previsão contida no Decreto n. 70.235/1972, não há se falar em nulidade da intimação feita por edital, desde que cumpridos os requisitos elencados no próprio artigo 23.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. JURISDIÇÃO DIVERSA. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE EXPEDIDORA. INOCORRÊNCIA.

Alteração do domicílio fiscal do contribuinte após o início do procedimento de fiscalização. IN RFB 748/2002. Delegação possível. Previsão IN SRF 228/2002.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. IMPORTAÇÕES POR ENCOMENDA.

A legislação que tipifica a prática da interposição fraudulenta na modalidade presumida expressamente prevê que para a constatação dessa infração basta a inexistência de provas. Para elidir os indícios é de responsabilidade do importador que atue por encomenda fazer provas sobre a existência de recursos próprios na data de fechamento das operações.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INFRAÇÃO ADUANEIRA *SUI GENERIS*. INDEPENDE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO OU DE RESULTADO.

A interposição fraudulenta presumida é caracterizada, apenas, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferências dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Também por unanimidade de votos, foram rejeitadas as preliminares e , no mérito, negado provimento ao Recurso Voluntário. Fez sustentação oral a Dra. Melissa Lançado - OAB 122.682 - MG.

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

Lenisa Prado - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Waker Araújo, Paulo Guilherme Dérouledé, Domingos Sá, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado.

## Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 09/09/2014 contra a ora recorrente, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 2.518.714,49, em decorrência das constatações ultimadas em procedimento fiscal instaurado pelo Mandado de Procedimento Fiscal n. 0727600-2014-00040.

Foram cominadas a pena de perdimento prevista no § 2º, do art. 23 do Decreto Lei n. 1.455/1976, e a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias (§ 3º do mesmo artigo), uma vez que não foi apresentada documentação que possibilitasse a comprovação da origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos que demonstrassem o financiamento de suas importações, e porque a mercadoria importada não era passível de apreensão.

A infração constatada pelo fiscal autuante decorre exclusivamente da ausência de registros contábeis da empresa importadora, o que resulta na tipificação da interposição fraudulenta presumida. Nesse auto de infração o fiscal apontou a empresa ABC Brasil Comércio Ltda como responsável solidária.

Cientificadas sobre o teor do auto de infração, as contribuintes - solidária e principal - apresentaram impugnações. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo Naquela afastou a solidariedade atribuída à empresa ABC Brasil Comércio Ltda, mas manteve a autuação contra a empresa Multimex. Segue transcrição da ementa do referido acórdão:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 09/09/2014*

*Dano ao erário por infração de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações.*

*Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.*

*A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.*

*A incidência do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 é específica para a prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros onde o importador de fato (SUJEITO PASSIVO OCULTO/ REAL COMPRADOR) está identificado.*

*Dado princípio da PERSONALIDADE, a o importador e o encomendante são entidades distintas. Logo, não é plausível exigir que o encomendante tenha conhecimento e muito menos qualquer gerência sobre o fato da contabilidade do importador ser imprestável.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A empresa Multimex S.A. foi intimada sobre o teor do acórdão acima mencionado via edital publicado em 30/07/2015 (sendo presumidamente considerada intimada em 14/08/2015), por não ter sido localizada no domicílio fiscal fornecido à Secretaria da Receita Federal (fl. 7432).

Por sua vez, a empresa ABC Brasil Comércio Ltda foi considerada intimada pela abertura dos documentos disponibilizados em sua caixa eletrônica no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) em 19/08/2015 (fl. 7435). A contribuinte não apresentou recurso à instância superior dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/1972 (Termo de Perempção acostado à folha 7572).

Os autos ascenderam a este Conselho com recurso apresentado pela contribuinte Multimex S.A. (fls. 7440/7555) e com recurso de ofício (diante da exclusão da contribuinte solidária do auto de infração).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Lenisa Prado,

### 1. RECURSO DE OFÍCIO

Trata-se de recurso de ofício submetido a este Colegiado em virtude da exclusão da empresa ABC Brasil do pólo passivo da exigência fiscal, o que exonera crédito tributário em montante superior<sup>1</sup> ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF n. 03, de 03 de janeiro de 2008.

A instância de origem considerou que a exigência lavrada no auto de infração contra a contribuinte ABC Brasil tem por fundamento exclusivo a sua condição de empresa encomendante de produtos importados pela Multimex (caracterizada como interposta pessoa). E resume os principais argumentos trazidos na ação fiscal, no que se refere a contribuinte solidária, da seguinte forma:

*"1. A contabilidade da empresa MULTIMEX é imprestável, o que implica em sua incapacidade de efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação;*

*2. A empresa ABC Brasil figura como ENCOMENDANTE nas Declarações de Importação em análise no presente Auto de Infração".*

A turma julgadora acatou o raciocínio lógico e jurídico apresentado pelo relator, que brilhantemente aponta que:

*"Se a empresa ABC Brasil se apresente à fiscalização **como encomendante**, tal qual afirmado no próprio Relatório de Procedimento Fiscal, **que outra conduta a fiscalização pode exigir dessa empresa?***

*A fiscalização não trouxe evidências de confusão patrimonial, administrativa, de uso de pessoal, como é próprio de outros casos envolvendo o uso de interposta pessoa em operações de importação maculadas pela prática de interposição fraudulenta de terceiros.*

*Entende-se que a fiscalização para abarcar a empresa ABC BRASIL no pólo passivo da autuação mescla indevidamente os conceitos de **prática efetiva** e **prática presumida** da interposição fraudulenta de terceiros.*

<sup>1</sup> Acórdão n. 16-069.593, prolatado em 15/07/2015 pela Delegacia de Julgamentos da Receita Federal em São Paulo (DRJ/SPO), digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Pinça-se o seguinte fragmento do Relatório de Procedimento Fiscal, às folhas 6 do processo digital, que expressa justamente tal confusão conceitual:*

*Em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante pré-determinado, é o importador quem formaliza a compra internacional, logo deve dispor de capacidade econômica e financeira para o pagamento da importação, bem como das demais despesas de nacionalização.*

*Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica e financeira para adquirir as mercadorias revendidas pelo importador contratado, conforme se depreende do art. 5º da IN SRF n. 634/06.*

*Sim, sem dúvida. A colocação da fiscalização é irrepreensível. Contudo, não se pode confundir os conceitos que alicerçam as duas formas de prática de interposição fraudulenta de terceiros (efetiva e presumida), sob o risco de se remeter aquele indicado como sujeito passivo oculto a exigência de produção de prova infernal!*

*Cada qual deve responder pela comprovação da origem, disponibilidade e transferência DOS SEUS PRÓPRIOS RECURSOS empregados na transação, não podendo se responsabilizar um pela não comprovação do outro.*

*(...)*

*Há a necessidade premente da fiscalização aduaneira atentar para tal distinção conceitual, sob o risco de se inviabilizar toda e qualquer revenda de produtos importados no mercado nacional, ao confundir a figura do REAL COMPRADOR (sujeito passivo oculto) com a do MERO COMPRADOR.*

*Se a empresa ABC BRASIL se identifica para a fiscalização como encomendante, no momento do registro da Declaração de Importação, onde está a ocultação do sujeito passivo?*

*(...)*

*Não há o menor sentido em apontá-la como sujeito passivo oculto, a luz do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei n. 1.455/76.*

*Antes de prosseguir na análise, um importante adendo se faz necessário:*

*É preciso reprimir o uso indevido do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional para querer abarcar tanto importador quanto o sujeito passivo oculto no pólo passivo do Auto de Infração nas autuações de prática de interposição fraudulenta de terceiros.*

*(...)*

*Isso porque o artigo 124 do Código Tributário Nacional é próprio para a Sujeição Passiva Solidária, no âmbito das*

*normas gerais da relação jurídico tributária, disciplinada ao longo do segundo livro do CTN, cujo objeto é o tributo!*

(...)

*Nesse diapasão, pelo fato da prática de interposição fraudulenta de terceiros (efetiva ou presumida) ser um ilícito aduaneiro, o instituto a ser considerado não é a responsabilidade solidária tributária, mas sim o da coautoria, na forma do artigo 95 do Decreto-Lei n. 37/66".*

Diante desses esclarecimentos, acrescido ainda os fatos que (i) a fiscalização não apresentou provas de confusão patrimonial, administrativa, ou de uso pessoal, e; (ii) que a contribuinte ABC BRASIL se apresentou à fiscalização como encomendante (nos termos dos arts. 32 e 95 do Decreto- Lei n. 37/66), a instância de origem concluiu que não é plausível exigir que a contribuinte ABC BRASIL tenha conhecimento ou ingerência sobre a contabilidade (imprestável) da empresa MULTIMEX. , motivo pelo qual não é possível descrevê-la como sujeito passivo oculto.

Por essas razões foi decretada a exclusão da contribuinte ABC BRASIL do pólo passivo da exigência fiscal sob julgamento.

Sobre essa conclusão, entendo que não há reparos a fazer ao acórdão recorrido.

Acrescento ao rol dos fundamentos que remetem à exclusão da contribuinte do auto de infração, o fato que não há no relatório fiscal qualquer menção a vantagem percebida pela empresa ABC BRASIL nas transações investigadas, nem tão pouco qualquer prejuízo ao erário.

Por esse motivo, voto pelo improvimento do recurso de ofício, adotando *in totum* a fundamentação apresentada pelo Conselheiro Jorge Lima Abud, relator do acórdão recorrido, no que concerne a apreciação da responsabilidade da contribuinte ABC BRASIL.

## **2. RECURSO DO CONTRIBUINTE MULTIMEX**

O recurso voluntário apresentado pela contribuinte Multimex S.A. é tempestivo<sup>2</sup> e, por esse motivo, dele tomo conhecimento.

Trago a conhecimento os principais argumentos elencados no apelo da recorrente, desconsiderando a ordem em que foram apresentados:

### **2.1. PRELIMINARES:**

#### **2.1.1. NULIDADE DA INTIMAÇÃO POR EDITAL.**

A recorrente requer a devolução do prazo para apresentar suas razões recursais, uma vez que foi indevidamente intimada sobre o conteúdo do acórdão recorrido via edital, apesar de seu endereço e de seu responsável legal serem conhecidos, certos e determinados.

<sup>2</sup> A empresa foi considerada intimada via edital em 14/08/2015 (fls. 7432) e interpôs o recurso voluntário sob julgamento em 14/09/2015 (fl. 7440).  
DocId: 32262401 - P nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por RICARDO PAULO ROSA  
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

À folha 7427 dos autos eletrônicos está o termo de intimação endereçado à empresa Multimex S.A. no endereço Al. Santos, 1800 - Conjunto 8285 - Cerqueira Cesar - São Paulo/SP, CEP n. 01418-102. À folha 7432 está o Edital n. 011246681500033, na forma prevista no § 1º do art. 23 do Decreto n. 70.235/1972, endereçado a Multimex S.A., justificado "*por não ter sido localizado no domicílio fiscal fornecido à Secretaria da Receita Federal*".

No âmbito do processo administrativo fiscal, a intimação via edital encontra previsão expressa, conforme se verifica do texto do Decreto n. 70.235/1972:

*Art. 23. Far-se-á a intimação*

*(...)*

*§1º. Quando restar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:*

*I - no endereço da administração tributária na internet;*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação, ou;*

*III - um única vez, em órgão da imprensa oficial.*

O próprio recorrente informa ter iniciado os expedientes burocráticos para alteração de seu domicílio fiscal, motivo pelo qual foram infrutíferas as intimações feitas de acordo com os incisos I e II do artigo 23. Deste modo é legítima a intimação em sua forma editalícia. Considero válida a intimação também diante da ausência de prejuízo a ampla defesa e ao contraditório, uma vez que o recurso voluntário foi apresentado tempestivamente e apresenta 116 laudas, o que demonstra a sua completude.

## **2.2. DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO - VÍCIO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

A recorrente defende a nulidade do procedimento de fiscalização e, por consequência, do próprio auto de infração, já que:

(i) o art. 3º da IN SRF 228/2002 prevê que o início da ação fiscalizadora deve ser precedido por determinação pelo Inspetor da Alfândega, o que não ocorreu no caso, já que o Termo de Início de Fiscalização foi assinado por auditores fiscais;

(ii) a intimação sobre o início do procedimento fiscal instaurado foi encaminhada a endereço errado, já que "*naquela data (10/02/2014) a Recorrente havia alterado sua matriz/sede e domicílio fiscal para a cidade do Rio de Janeiro/RJ, conforme a ata da Assembléia Geral Extraordinária ocorrida no dia 30 de janeiro de 2014*";

(iii) e esclarece que "*quando da primeira intimação, a empresa já não mais estava na circunscrição da Alfândega de Vitória/ES, uma vez que a transferência da sede produziu efeitos desde o dia 30 de janeiro passado. A primeira intimação consistiu, assim, em ato praticado por autoridade administrativa incompetente*";

(iv) aduz que o fato do Termo de Procedimento Fiscal ter sido emitido por Inspetor-Chefe que não detinha competência territorial para tanto, sem autorização de seu superior, anula a validade do procedimento fiscal, conforme estipulado pelo art. 14 da IN RFB n. 1.169/2011 e pela regra inculpada no art. 6º da Portaria RFB n. 1.687/2014;

(v) para deflagrar procedimentos investigatórios sobre as atividades do comércio exterior (IN SRF n. 228/2002) é necessária a autorização do Superintendente Regional da Receita Federal. Para a recorrente, a inexistência da referida autorização enseja o reconhecimento de vício insanável, *"sendo que a Fiscalização Aduaneira desbordou do trilho legal, agiu de forma abusiva e arbitrária e invadiu competência e jurisdição de outra Repartição Aduaneira e outros AFRFB sem justa causa"*.

Sobre essa preliminar, é importante traçar o histórico dos fatos:

**30/01/2014** - Data da Assembléia Geral sobre a alteração de endereço da empresa Multimex S.A.;

**07/02/2014** - Reconhecimento das firmas sobre a Ata da Assembléia Geral;

**04/02/2014** - Diligência ao estabelecimento da matriz da contribuinte, que resultou inócuo, já que a empresa estava fechada, sem nenhum administrador, representante legal ou funcionário;

**10/02/2014** - Ciência do contribuinte sobre o Termo de Início da Fiscalização;

**28/02/2014** - Protocolo da alteração do endereço da contribuinte perante a Junta Comercial;

**06/03/2014** - A contribuinte apresentou a Resposta 06 03 2014, acompanhada de atos constitutivos e alguns documentos. Nessa oportunidade requereu a dilação de prazo em 60 dias, a qual foi deferida parcialmente (30 dias).

Considerando a cronologia traçada, percebe-se que não há se falar em nulidade da intimação por erro no endereço de destino, já que a própria contribuinte fechou a sala onde funcionava o estabelecimento comercial antes do término das tratativas burocráticas de alteração de seu domicílio. Sendo certo que não se pode valer de nulidade provocada por ato próprio, não há de prevalecer a alegada nulidade.

Não existe a pretensa nulidade apontada pela recorrente, resultante da incompetência territorial do auditor fiscal. Isso porque, quando do início do procedimento, o domicílio fiscal da contribuinte ainda era em Vitória/ES, o que torna vinculada aquela Delegacia de Julgamentos, conforme dita a regra do art. 22 da IN RFB n. 748/2007.

Também não vislumbro a nulidade decorrente da lavratura do MPF por outro auditor fiscal, diferente do superintendente.

Em primeiro lugar, porque o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional é taxativo ao determinar que *"a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional"*.

Em segundo lugar porque consta na IN SRF 228/2002 a previsão de delegação de suas atribuições, visando a conveniência da administração pública. A propósito:

*Art. 3º Cabe ao titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início da ação*

*fiscalizadora, mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

*Parágrafo único. Considerados a conveniência da administração e os recursos disponíveis, o Superintendente Regional da Receita Federal poderá designar outra unidade da região fiscal para conduzir o procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa.*

A interpretação que confiro a este artigo encontra arrimo nos termos insertos no Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n. 203/2012, bem como no art. 2º do Decreto n. 3.724/2001, que assim prevêm:

**Art. 303.** *Aos Delegados- Adjuntos da Receita Federal do Brasil incumbe, no âmbito da respectiva jurisdição, assistir o Delegado da Receita Federal do Brasil no desempenho de suas atribuições, substituindo-o quando das suas ausências e impedimentos.*

**Art. 2º.** *A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a ela equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.*

**§ 1º.** *Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto n. 70.235/1971, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.*

**§ 2º** *O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.*

**§ 3º.** *Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração da prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado da sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo..*

Como se vê, a regra determina que os procedimentos fiscais deverão ser conduzidos por Auditores Fiscais da Receita Federal. O reconhecimento da competência dos auditores é reverberado ao permitir que Delegado-adjunto substitua o Delegado titular, de modo a preservar o interesse público inerente às funções promovidas por essa categoria de servidores públicos. Aos auditores compete dar prosseguimento aos trabalhos fiscais, nas

ausências e impedimentos do titular, o que impõe o poder/dever de emitir MPF. Portanto, inexistente a suscitada nulidade.

### 2.3. MÉRITO.

Para introduzir as alegações de mérito que defende, a recorrente esclarece os seguintes fatos:

(i) que "*possui filial na mesma região metropolitana de Vitória/ES, onde tinha aproximadamente 40 funcionários, área pátio e 1.000 m2 de área de galpão para suas instalações, em especial para a guarda e manutenção de máquinas e equipamentos pesados que comercializava*";

(ii) que apresentou os relatórios emitidos pelo Banco Central, além de contratos com instituições bancárias, que demonstram a concessão de financiamentos bancários para as operações de importação, e a existência de fluxo de caixa suficiente e compatível com a sua movimentação fiscal e financeira;

(iii) que demonstrou possuir concessão de crédito junto a diversos fornecedores, que também promoveram as condições em seu fluxo financeiro para a realização das operações de importação.

A contribuinte se insurge contra a conclusão a que chegou a instância de origem que, acolhendo os termos insertos no voto do relator, admitiu que a contabilidade é a única prova capaz de demonstrar a licitude das operações de comércio exterior por ela praticadas.

Para contraditar a limitação admitida no acórdão recorrido, a importadora traz a conhecimento os arts. 4º e 6º da IN SRF n. 228/2002<sup>34</sup>, que permite a adoção de outros meios de provas, além da contabilidade propriamente dita.

<sup>3</sup> Diante das dificuldades em obter a documentação necessária, o auditor fiscal determinou a conversão da fiscalização em andamento no procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior regulamentado pela IN SRF 228/2002.

<sup>4</sup> Art. 4º O procedimento especial será iniciado mediante intimação à empresa para, no prazo de 20 dias:

(...)

*II - comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.*

**Art. 6º. Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:**

**I - integralização do capital social;**

*II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;*

**III - financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo, contendo:**

*a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;*

*b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e*

*c) forma de prestação de identificação dos bens oferecidos em garantia.*

**§ 1º. Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.**

**§ 2º. Os elementos de prova referentes a transações financeiras deverão estar em conformidade com as práticas**

### **2.3.1. REGULARIDADE DA EMPRESA COMO IMPORTADORA E LICITUDE E LEGALIDADE DAS IMPORTAÇÕES COMO REALIZADAS**

O auto de infração sob análise foi arrematado na constatação do auditor fiscal que considerou que:

*"A MULTIMEX registrou importações, nas modalidades por conta própria, por conta e ordem e por encomenda, no período de 2010 a 2014, no valor CIF de R\$ 333.423.039,79, num total de aproximadamente 2.600 DIs. Só na modalidade por conta própria foram registradas importações num valor total CIF de R\$ 154.591.519,12. Assim, constatamos a incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada, ficando, portanto, o contribuinte sujeito ao procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF n. 228/2002, nestes termos:*

*Art. 1º. As empresas que revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada ficarão sujeitas a procedimento especial de fiscalização, nos termos desta Instrução Normativa".*

Por outro lado, a recorrente afirma que comprovou através de documentos idôneos que exerce suas atividades empresariais em conformidade com as regras de mercado, e que vale-se de recursos próprios para importar mercadorias e nacionalizá-las, além de importar produtos por conta e ordem de terceiros.

Sobre a existência e legitimidade do fluxo de caixa necessário para as importações, assim se pronunciou a recorrente:

*"74. Com relação ao Demonstrativo de Fluxo de Caixa, período compreendido entre 2010 e 2014, verifica-se que a Recorrente possuía, no ano de 2010, saldo mensal positivo em média superior a R\$ 1.500.000,00. No ano, perfazia um fluxo de caixa positivo de R\$ 17.000.000,00 considerando apenas receitas e despesas operacionais e empréstimos contraídos. Descontadas as despesas administrativas, o resultado continua positivo, em torno de R\$ 4.330.287,89. Nos anos posteriores de período submetido à fiscalização, o fluxo de caixa situa-se na faixa de R\$ 20.000.000,00 sem considerar as despesas administrativas. Isso é clara evidência que a empresa possuía recursos suficientes a sustentar suas atividades.*

*75. Com relação à origem lícita de recursos, convém registrar que o balanço patrimonial de 2009 já foi devidamente auditado e*

*§ 3º. No caso de comprovação baseada em recursos provenientes do exterior, além dos elementos de prova previstos no caput, deverá ser apresentada cópia do respectivo contrato de câmbio.*

*§ 4º. Na hipótese de § 3º, caso o remetente dos recursos seja pessoa jurídica, deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.*

*analisado pela própria Receita Federal, sendo considerado perfeitamente hábil em relação às regras e normas contábeis. Esses dados constam do Processo Administrativo n. 15586.720288/2013-07, da Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, citado no relatório que acompanha o auto de infração, peça inicial deste processo. Portanto, a Fiscalização sabia, ou deveria saber, que a Recorrente dispunha de recursos e origem lícita de recursos. Mais, a MULTIMEX possuía cerca de R\$ 1.303.439,75 em disponibilidade no final do ano de 2009, e cerca de R\$ 59.966.013,64 de saldo devedor na conta clientes, valores suficientes para suportar o volume de operações para o ano de 2010. Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Recorrente. Ou sejam a referida demonstração contábil faz prova a favor da Recorrente".*

Menciona, ainda, a decisão proferida nos autos do Processo Administrativo n. 11128.001870/2010-66, onde foi confirmada a existência de capacidade econômica e financeira.

Por se fundir com os próximos tópicos, trataremos sobre a ausência de apreciação sobre as provas adiante.

### **2.3.2. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA - AUSÊNCIA DE FATOS PRESUNTIVOS, ANTECEDENTES, A PERMITIR A PRESUNÇÃO DA INTERPOSIÇÃO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.**

A recorrente refuta a conclusão que a falta de escrituração contábil enseja na decretação da interposição fraudulenta presumida. Afirma que a presunção contida no § 2º, do art. 23 do Decreto Lei 1.455/1976 é relativa e, portanto, admite-se prova em contrário. Defende que, na hipótese da contabilidade não ser o meio de prova adequado, dever-se-ia considerar os documentos por ela apresentados (notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio, arquivos de importação e exportação, tabela de mercadorias/serviços, documentação técnica dos sistemas de processamento de dados utilizados, livros fiscais digitais), já que sobre esses documentos paira a presunção de veracidade necessária para embasar o pronunciamento final da autuação.

Com efeito, a contribuinte trouxe aos autos vasta documentação, dentre as quais destaco:

**Resposta 07 04 2014** - Contém: (i) comprovante de recebimento de R\$ 1mil da acionista Contactweb; (ii) CD com arquivos ADE COFINS e SVA; (iii) CD com documentos de especificação técnica e os manuais do sistema de processamento de dados utilizados em suas atividades de comércio exterior; (iv) CD com notas fiscais; (v) CD com contrato de câmbio; (vi) contratos de financiamento com BNDES e extrato de dívida.

**Resposta 29 04 2014** - Contém: (i) registro do suporte técnico solicitado à empresa produtora do software Conexos relativamente aos erros na geração dos arquivos digitais; (ii) contratos de câmbio do período de 2010 a 2013; (iii) ata da assembleia geral extraordinária ocorrida em 30/01/2014.

**Resposta 16 05 2014** - Contém: (i) arquivo eletrônico, em formato xml, com as notas fiscais de saída emitidas em 2014; (ii) cópia dos contratos de câmbio liquidados em 2014.

**Resposta 23 05 2014** - Contém cópias das rescisões dos contratos de trabalho de funcionários, para comprovar a dificuldade em atender as solicitações do fiscal em tempo hábil.

**Declarações PJ - Importações por encomenda** - Contém extratos de declaração de importação da contribuinte.

**Contrato de crédito bancário** - Contém: (i) cópias das cédulas de crédito bancário contratados com BicBanco; (ii) solicitação de abertura de crédito de importação perante o Banco do Brasil; (iii) contrato para desconto de títulos perante o Banco do Brasil;

**Contrato de crédito bancário** - Contém: (i) cédulas de garantia bancária contratadas com BicBanco; (ii) instrumentos de cessão fiduciária em garantia com o BicBanco.

**Contrato de crédito bancário** - Contém: (i) Aditamento ao contrato de abertura de linha de crédito perante o Banco Santander; (ii) extrato da conta corrente do contribuinte no Banco Real; (iii) cédulas de crédito bancário/ capital de giro contratado perante o Banco Real; (iv) comprovantes de empréstimos e financiamento perante o Banco do Brasil.

**Contrato de crédito bancário** - Contém: (i) contrato de abertura de crédito BB Giro Empresa Flex/Banco do Brasil; (ii) registros de operações de importação financiadas; (iii) pedido de abertura de crédito para importação com o Banco do Brasil.

**Documentos diversos** - Contém: (i) contrato de distribuição exclusivo firmado entre a contribuinte e Changlin Company Limited; (ii) *commercial invoices* das empresas Umedisc Ltd; Sunju Trading Co; Sun Do Textile Co; Zebra Technologies International LLC; Shanghai Reden Industrial Co; Kaiping Lindexin Import and Export Trading Co; J.R.D. Exports Inc; dentre outros; (iii) consulta de extratos de conta corrente no Banco do Brasil Empresarial; (iv) extratos bancários com saldo de aplicação e empréstimo consolidados em 31/12/2010; (v) extratos bancários com saldo de aplicação e empréstimo consolidados em 31/12/2012; (vi) planilhas do Banco Central informando a situação de crédito da recorrente.

**Documentos Diversos - Livros Contábeis** - Contém: (i) demonstração contábil/ balanço patrimonial, gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, referente a vários períodos entre 01/01/2009 a 31/03/2010; (ii) cópias dos livros diário no formato digital; (iii) cópia do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA.

É de se destacar que todas as provas foram acostadas aos autos pelo contribuinte dentro do prazo previsto no art. 16, § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

As infrações relatadas no auto de infração culminam com a imputação de interposição fraudulenta (ato pelo qual uma pessoa jurídica empresta o seu nome para facilitar vantagens à outra que não conseguiria pessoalmente certas benesses da lei) em sua forma presumida. Essa infração aduaneira foi introduzida à legislação tributária inicialmente através da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002 e posteriormente incorporada ao ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei n. 10.637/2002. A Receita Federal regulamentou o tipo através das Instruções Normativas n. 206/2002 e 228/2002.

Os dispositivos legais que versam sobre a forma presumida da infração aduaneira prescrevem que as autoridades fazendárias podem aplicar a penalidade de pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro, utilizando como meio de prova meros

indícios, bastando para tanto presumir que o importador não possui recursos financeiros suficientes para arcar com a operação de comércio exterior, até prova em contrário do contribuinte.

A propósito, seguem os dispositivos legais:

**Decreto-Lei n. 1.455/1976**

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

***I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;***

***(...)***

***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***

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

***§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972 (grifos nossos).***

Deste modo, considerando as especificidades da infração aduaneira atribuída à ora recorrente, as provas apresentadas pela contribuinte devem comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos necessários para arcar com as operações de importação.

Mais especificamente sobre o tema das provas, é necessário trazer a conhecimento o teor dos arts. 59 e 60 da Lei n. 10.637/2002, onde se lê:

***Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:***

***(...)***

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

**§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação do 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.

Art. 60. O art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

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

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

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

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

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

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976. (grifos nossos).

Depreende-se dos artigos acima transcritos que a prova que é suficiente para elidir a imputação de interposição fraudulenta na sua forma presumida é específica, sendo necessário e indispensável o documento que comprove o *regular fechamento da operação de câmbio* bem como a *identificação do remetente dos recursos*.

Ademais, é certo que para que suceda a efetiva configuração do ilícito, quando esse for fundamentado em presunção, é indispensável a constatação de indícios convergentes. Esses indícios devem ser apresentados pelo auditor fiscal em sua autuação, em atenção ao que determina o art. 9º do Decreto n. 70.235/1972<sup>5</sup>. Da mesma forma o art. 2º da Lei n. 9.784/1998 impõe ao fiscal a incumbência de produzir e apresentar todas as provas necessárias para justificar a penalização do contribuinte, uma vez que:

<sup>5</sup> Dispõe que para a exigência de crédito tributário é necessário instruir o auto de infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

*"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único: Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*I - atuação conforme a lei e o Direito;*

*(...)*

*VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;*

*VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;*

*IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados".*

Na hipótese dos autos, existe uma peculiaridade que deve ser abordada. A ora recorrente foi autuada sobre as importações realizadas por encomenda. O art. 11 da Lei n. 11.281/2006 impunha como requisitos (i) a aquisição de mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado e (ii) financiamento da operação por conta do importador, e não do encomendante.

Pouco depois foi publicada a Lei n. 11.291/2006 que subdividiu a modalidade importação por encomenda para albergar também a hipótese da importação por conta e ordem de terceiros. Essa lei manteve, contudo, a importação por encomenda nos termos anteriores, ou seja, ainda requer que a operação seja financiada por recursos próprios do importador.

Sobre esse ponto acertadamente o auditor fiscal aduz que:

*"Em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante pré-determinado, é o importador quem formaliza a compra internacional, logo deve dispor de capacidade econômica e financeira para o pagamento da importação, bem como das demais despesas da nacionalização. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica e financeira para adquirir as mercadorias revendidas pelo importador contratado, conforme se depreende do art. 5º da IN SRF n. 634/06".*

É importante trazer a colação as observações feitas pelo auditor fiscal após analisar a documentação apresentada pela ora recorrente:

*"14. Apresentar extratos mensais das movimentações bancárias da empresa, emitidos e autenticados por estas instituições bancárias, de todas as instituições bancárias nas quais operou, manteve ou mantém conta, dos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013.*

**Comentários:** Em 06/03/2014 informou que todas as movimentações bancárias estariam representadas nos demonstrativos contábeis. **Entretanto, fomos claros no quesito**

**da intimação em solicitar os extratos, independentemente da contabilidade.**

*Reintimada, em 17/04/2014, repisou as informações que todas as movimentações bancárias estariam representadas nos demonstrativos contábeis, portanto, recusou-se a apresentar os extratos bancários.*

**18. Apresentar cópia integral dos contratos de câmbio liquidados nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, indicando o número da Declaração de Importação a qual cada um dos contratos se refere;**

**Comentários:** Em 06/03/2014, solicitou prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação. Deferimos 30 (trinta) dias e, em 07/04/2014, apresentou contratos de câmbio em arquivos digitais em formatos de imagem JPG, uma folha por arquivo, sem estar devidamente organizados por contrato de câmbio, com folhas fora da seqüência, faltando folhas e folhas invertidas, inviabilizando a análise. Também não foram indicados os números das Declarações de Importação (DI) a qual o contrato se refere.

*Reintimada, em 29/04/2014 a MULTIMEX apresentou uma caixa de arquivo morto contendo contratos de câmbio e, posteriormente, em 05/05/2014, complementou o atendimento apresentando mais duas caixas de arquivo morto. Em 14/05/2014, apresentou contratos de câmbio de 2014, e mais contratos de câmbio de períodos anteriores (2011 e 2012).*

**19. Informar dados sobre as operações de importações realizadas pela empresa, nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013. Apresentar impresso e meio magnético (planilha EXCEL), seguindo modelo fornecido em Anexo a este termo;**

**Comentários:** Em 06/03/2014, solicitou prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação. Deferimos 30 (trinta) dias e, em 07/04/2014, solicitou mais 90 dias de prazo, que deferimos. Entretanto, a empresa não apresentou mais nenhuma resposta ou esclarecimento para este item.

(...)

**24. Transferir para estabelecimento da empresa na região da Grande Vitória todos os extratos originais das Declarações de Importação registradas nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, assinadas pelo representante legal da empresa e acompanhadas das vias originais dos documentos obrigatórios de instrução, nos termos do art. 553 do Decreto n. 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro). Os documentos devem ser organizados e colocados à disposição da fiscalização para exame.**

**Comentários:** Em 06/03/2014, informou que estava providenciando a remoção dos documentos, entretanto, não informou em que prazo atenderia ao quesito. Reintimada em 27/03/2014, em 17/04/2014, informou que os documentos eram

*necessários para refazer a contabilidade, e solicitou o mesmo prazo concedido para a contabilidade.*

*Em 23/04/2014 diligenciamos o estabelecimento matriz da MULTIMEX, onde tomamos a termo as declarações da procuradora da empresa que informou: que não sabia onde os documentos se encontravam; que buscaria essa informação junto à diretoria; e que os documentos poderiam ser disponibilizados na sede da empresa, na filial na Rodovia Carlos Lindenberg ou na contabilidade. Solicitou prazo de 24 horas para informar de forma definitiva onde os documentos seria disponibilizados*

(...)

*Por não ter apresentado os documentos, a empresa foi autuada, dentre outras infrações, através do Auto de Infração n. 0727600/00222/14, consubstanciado no Processo Digital n. 12466.721649/2014-83.*

*Em 05/06/2014 intimamos a MULTIMEX a apresentar, em relação às importações por encomenda, os extratos originais das DIs e as vias originais dos documentos de instrução. A empresa não apresentou resposta e não prestou qualquer esclarecimento, razão pela qual foi autuada também em relação a esses documentos, através do Auto de Infração n. 0727600/00401/14, consubstanciado no Processo Digital n. 12466.722001/2014-24".(grifos nossos).*

E não se pode divergir da conclusão do auditor:

*"A falta de comprovação da origem lícita, da efetiva transferência e da disponibilidade dos recursos empregados pela MULTIMEX nas operações de comércio exterior **comprova a interposição fraudulenta, por presunção legal, conforme determina o § 2º, do art. 23, do Decreto-lei n. 1.455/76**".*

À vista das normas mencionadas, é correto concluir que o importador que atua nas operações por encomenda que pretende elidir a suspeita de ter praticado a infração, deve (i) comprovar a sua capacidade financeira no momento em que a operação de importação foi realizada (Lei n. 11.291/2006) e (ii) apresentar os documentos de fechamento de câmbio (art. 60 da Lei n. 10.637/2002). Diante das manifestações do auditor fiscal é evidente que a ora recorrente não apresentou provas suficientes para tanto.

Deste modo, correta a autuação sob julgamento.

### **2.3.3. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO DE FRAUDAR. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.**

A recorrente colaciona precedentes deste Conselho<sup>6</sup> no sentido que na ausência de comprovação de fraude ou simulação, subsiste apenas a ocultação pura e simples, o

<sup>6</sup> Acórdão n. 3402.002.2275, proferido nos autos do Processo Administrativo n. 10983.721008/2012-92, pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção em 28/01/2014; Acórdão n. 3401.002.191, proferido nos autos do Processo Administrativo nº 1281720296/2011-20, pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção.

que não caracteriza o dano ao erário tipificado no art. 23, V, do Decreto Lei 1.455/1976. Segue transcrição do texto normativo:

*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 perda de perdimento das mercadorias.*

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

*§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.*

*§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(grifos nossos)*

Da leitura da transcrição percebe-se que uma das espécies de interposição fraudulenta consiste na não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Não se faz necessário comprovar o dolo na conduta praticada pelo contribuinte. A infração aduaneira também não está atrelada a configuração de fraude ou simulação, como leva a crer a defesa da ora recorrente.

Desta forma, é de rigor afastar a pretensão da recorrente, uma vez que a letra da norma não permite concluir que na ausência de fraude ou simulação, subsistiria apenas a ocultação pura e simples, que afastaria a configuração de dano ao erário. Ao contrário, o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 expressamente prevê que a mera ocultação configura o prejuízo necessário para configurar a prática da interposição fraudulenta presumida.

#### **2.3.4. AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO EM RAZÃO DO NÃO COMETIMENTO DAS ALEGADAS INFRAÇÕES. PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA.**

Afirma que nos autos não há prova de que a recorrente tenha praticado qualquer ato ilícito, seja administrativo ou tributário, nem que tenha simulado operações de comércio exterior, ocultou o real importador ou adquirente ou que tenha incorrido em falsidade ideológica.

Comprovou-se, por outro lado, que a contribuinte efetivamente pagou pelas mercadorias importadas (vide contratos de fechamento de câmbio). Deste modo, não está comprovada a vantagem em atuar da maneira descrita pelo auditor fiscal. Inexistindo o dolo - elemento subjetivo do tipo - não há se falar em simulação, nem tão pouco no uso de documento falso no despacho aduaneiro de importação.

Pois bem.

De acordo com os comentários feitos pelo auditor fiscal, a ora recorrente não apresentou documentação suficiente e nem tão pouco acostou aos autos os contratos de fechamento de câmbio que pudessem corroborar o quanto alega (vide transcrições inseridas no item 2.2).

Como já dito, a infração aduaneira de interposição fraudulenta presumida não requer a comprovação do dolo do contribuinte para a sua configuração. É infração objetiva, tipificada pela conduta e não por seus resultados. É de tal sorte que a própria definição de *dano ao erário* é trazida de forma taxativa pela legislação tributária vigente, independentemente da demonstração do binômio de benefício ao contribuinte/ prejuízo ao erário.

O preceito da norma que estrutura a infração de interposição fraudulenta presumida é de possibilitar a completa ciência do fluxo de dinheiro de que se vale o importador, não importando os benefícios que ele auferir (ou não) com a prática dessa infração.

A ausência de provas que certifiquem a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos necessários para a operação de importação é o que basta para a responsabilização do contribuinte pela infração.

No caso dos autos, já está evidenciada a ausência das provas necessárias para elidir a infração.

### **2.3.5. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO EM FACE DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES.**

Esclarece que os produtos importados objeto da fiscalização estão fora do campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que afasta a potencialidade lesiva ao erário. E, por esse fato, a contribuinte questiona a utilidade da conduta dolosa imputada, já que não há de se falar em redução da carga tributária, ou qualquer outro benefício decorrente.

Alega que o dano ao erário é condição *sine qua non* para a aplicação da pena de perdimento de bens e sua conversão em multa, conforme determina o artigo 618 do Decreto n. 4.543/2002.

Destaca que a Receita Federal já consolidou entendimento (Solução de Consulta n. 33 - SRRF/7ª RF/ DISIT) que a cessão de nome é uma conduta dolosa de natureza fraudulenta, que possui como objetivo *"a mitigação do valor dos tributos que de outra forma incidiriam sobre a operação realizada, especialmente do IPI, do PIS e da COFINS"*. Demonstrado que as mercadorias fiscalizadas não sofrem a incidência do IPI, e que estavam acompanhadas das respectivas guias de importação onde se verifica que os tributos devidos foram recolhidos, conclui que a cobrança é improcedente, já que a conduta não se coaduna com a definição de dano ao erário prevista no artigo 23 do Decreto Lei 1.455/1976.

Nos autos do processo em julgamento não há comprovação de que os produtos importados objeto da fiscalização estão fora do campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, como sustenta a ora recorrente. O período objeto da fiscalização compreende aproximadamente 2.600 operações de importações, sendo que a contribuinte não apresentou os documentos que instruem as DIs correspondentes.

Diante da absoluta ausência de provas, não é possível confirmar o que alega a ora recorrente. E a ausência de provas nos autos não afasta a evidente contradição, uma vez que a ora recorrente, ao mesmo tempo em que afirma que os produtos importados não são tributados, também registra que:

*"219. Ademais, é fato incontroverso que as mercadorias não se encontram desamparadas de suas respectivas guias de importação e que todos os tributos foram recolhidos no momento do registro da DI".*

Sobre o argumento acerca da ausência de dano ao erário, já foram feitas as ponderações necessárias nos itens 2.5 e 2.6 do voto em tela.

No entanto, primando pela dialética própria do processo administrativo, trago a conhecimento precedente deste Conselho em sentido diametralmente oposto ao que defendido pela ora recorrente:

*CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS*

*CARF - Terceira Seção*

*TERCEIRA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA*

*RECURSO: RECURSO VOLUNTÁRIO*

*MATÉRIA: MULDI*

*ACÓRDÃO: 3301-002.651*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 23/06/2006 QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. QUESTÕES CONSTITUCIONAIS. Nos termos da Súmula n.º 2 do CARF o Conselho não é competente para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade de Leis. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. ELEMENTOS DE PROVA. Na interposição de terceiros se pune a ocultação que se perfaz por todo e qualquer meio de fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta. A ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. **INTERPOSIÇÃO. PROVA DE DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE. Pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são legalmente consideradas como dano ao erário configurando-se a presunção jure et de jure.** INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.*

*MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. POSSIBILIDADE. A multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável a quem cedeu o nome na interposição fraudulenta, em operações de comércio exterior. Ela é cabível tanto na interposição fraudulenta presumida ou comprovada. Este dispositivo legal não alterou em nada as regras vigentes a respeito da responsabilidade solidária aplicável aos que de alguma forma colaboraram com a prática do dano ao erário previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFIGURAÇÃO. 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. RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do recurso voluntário, apresentado pelo sujeito passivo solidário, pois interposto após decorrido o prazo de trinta dias estabelecido no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contados da ciência da decisão de primeira instância. (grifos nossos)*

*Recurso Voluntário Negado*

*Crédito Tributário Mantido.*

Deste modo, entendo que não merece prosperar a alegação da ora recorrente.

### **2.3.7. A LEI N. 11.488/2007 E A MULTA DE 10%.**

Por fim, a recorrente afirma que a Lei n. 11.488/2007 impõem às pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, e não a pena de perdimento e a conversão do perdimento em pecúnia.

Aduz que seria incongruente admitir que a recorrente não seria a real adquirente das mercadorias e, ao mesmo tempo, dela exigir crédito relativo à conversão da penalidade de perdimento em multa (pena aplicável aos adquirentes dos bens), sob pena de *bis in idem*. Considerando o teor do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 e o inciso V, do art. 23 do Decreto Lei n. 1.475/1976, a ocultação do real importador é uma única conduta e, desta forma, deve ser aplicada a sanção específica para a conduta, diante do princípio da especialidade.

Para solucionar a querela apresentada, é de rigor lembrar o conteúdo das normas mencionadas. A saber:

#### ***Lei n. 11.488/2007***

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

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

**Lei n. 9.430/1996**

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição do CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.

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

Percebe-se que não encontra respaldo a lógica da ora recorrente.

Isso porque a multa prevista na Lei n. 11.488/2007 não afasta a pena de perdimento ou a sua conversão em multa.

No entanto, o artigo 33 da mencionada lei pressupõe a identificação tanto do sujeito passivo oculto (real comprador) quanto da interposta pessoa na importação. Essa conclusão se extrai da exceção trazida em seu parágrafo único, que afasta a referida multa nas hipóteses das contribuintes que forem declaradas inaptas.

Ou seja, se o importador de fato, aquele que financia a importação não foi identificado - como é próprio da prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros - não cabe a multa de 10% prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488/2007, mas a declaração de inaptidão do CNPJ, prevista no art. 81, § 1º da Lei n. 9.430/1996.

Acertadamente, na autuação sob julgamento, a ora recorrente não foi apenas com a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, mas com a pena de perdimento ou a sua conversão em multa, prevista no art. 23, § 3º do Decreto- Lei n. 1.455/1976<sup>7</sup>, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n. 10.637/2002, combinado com o art. 81, inciso III da Lei n. 10.833/03.

A propósito:

*CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS*

*CARF - Terceira Seção*

*TERCEIRA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA*

<sup>7</sup> § 3º. As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidas no Decreto n. 70.235/1972.

RECURSO: RECURSO VOLUNTARIO

MATÉRIA: MULDI

ACÓRDÃO: 3301-002.638

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 28/03/2012 MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos de interposição presumida por conta da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 à qual continua-se aplicando a inaptidão da inscrição no CNPJ. Recurso Voluntário Provido.(grifos nossos)*

Assim, não existem motivos para reformar a autuação nesse ponto.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício e nego provimento ao recurso voluntário apresentado pela MULTIMEX S.A.

Lenisa

Prado

-

Relatora