



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

Processo nº 12466.722549/2014-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.960 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 31 de agosto de 2017
Matéria ADUANA - PENA DE PERDIMENTO - CONVERSÃO EM MULTA
Recorrente PORTES BR IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS: HMG LTDA. E CASA DO CAPACETE EIRELI)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

CONDUTA INFRACIONAL. PRÁTICA OU PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DEMONSTRAÇÃO. NECESSIDADE.

A responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário decorrente de multa por infração à legislação exige a prática ou, pelo menos, a participação do sujeito passivo na conduta reprovada, não bastando a simples referência a fatos dos quais não participou ou para os quais não concorreu, como no caso de importações por encomenda, onde o encomendante cumpre regularmente suas obrigações, não podendo ser responsabilizado por atos realizados pelo importador contratado em conluio com terceiros, sem prova de seu envolvimento, descabendo, nessas hipóteses, a responsabilidade objetiva.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário apresentado para excluir a recorrente Casa do Capacete EIRELI do pólo passivo da autuação, integralmente mantida quanto aos demais sujeitos passivos solidários.

Fenelon Moscoso de Almeida – Presidente Substituto

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Participou do julgamento, ainda, em substituição ao Conselheiro Rosaldo Trevisan, o Conselheiro suplente Cleber Magalhães.

Relatório

Versa o presente processo sobre aplicação de multa equivalente ao valor da mercadoria por conversão de pena de perdimento, *ex vi* do art. 23, V, § 2º do DL 1.455/76, relativamente às declarações de importação, que menciona, na modalidade “por encomenda”, em favor de CASA DO CAPACETE EIRELI (doravante CASA DO CAPACETE).

Narra a fiscalização que o contribuinte (PORTES BR) não logrou comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos necessários à realização das operações catalogadas, bem assim, constatou-se a confusão societária/patrimonial em relação à pessoa jurídica interligada HMG LTDA. (doravante HMG).

Relata, ainda, que, mesmo após diversas intimações/reintimações, os questionamentos e documentos foram respondidos/apresentados apenas parcialmente.

Lavrada a autuação, foram incluídas no polo passivo, na condição de responsáveis tributários, as pessoas jurídicas HMG e CASA DO CAPACETE, encomendante das mercadorias importadas.

Devidamente intimados todos sujeitos passivos, apenas CASA DO CAPACETE apresentou impugnação alegando impossibilidade da quebra da cadeia do IPI, em razão da aplicação da alíquota zero aos produtos importados; que as operações de importação por encomenda não configuraram simulação ou fraude à lei; que não houve qualquer ocultação de sua parte; que não houve adiantamento de recursos para realização das importações; que agiu de boa-fé; que não foi instado pela fiscalização, em momento algum, para demonstrar a licitude das importações; que a ausência de capacidade financeira e inconsistência na comprovação da integralização do capital social por parte da PORTES BR não lhe dizem respeito; e, que praticou atos jurídicos perfeitos, citando jurisprudência e invocando o princípio da proteção da confiança.

A DRJ São Paulo/SP manteve integralmente o lançamento, em decisão assim ementada:

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior com a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, V, §2º).

IMPORTAÇÃO. DOCUMENTO FALSO. PERDIMENTO.

Aplica-se a pena de perdimento quando constatada a utilização de documento falso na operação de importação, nos termos do art. 689, VI do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759/09.”

Ante a revelia dos demais sujeitos passivos, apenas CASA DO CAPACETE foi intimada da decisão, apresentando recurso onde sustentou, preliminarmente, nulidade do lançamento por erro de caputuração, ausência de motivação relativamente à responsabilidade

tributária e impossibilidade de presunção de interposição fraudulenta. No mérito, defendeu a insubsistência da responsabilização por ausência de prova do cometimento da infração imputada; inocorrência de interposição fraudulenta de sua parte, devido à ausência de ocultação, inexistência de transferência antecipada de recursos, bem como, de vantagem tributária na prática da suposta infração; e, por fim, como argumento subsidiário, pugnou pela aplicabilidade do art. 112 do Código Tributário Nacional, não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e cessação da fluência dos juros após 360 dias do protocolo do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Preambularmente, registro que a declaração de revelia das pessoas jurídicas PORTES BR e HMG importa em reconhecimento da imputação fiscal como não contestada e, por via reflexa, declarar a definitividade, na via administrativa, do crédito tributário formalizado no presente lançamento em relação a tais sujeitos passivos.

Relativamente ao recurso interposto por CASA DO CAPACETE, impõe-se o seu conhecimento ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade.

Tocante às questões preliminares argüidas, manifesto-me pelo seu não conhecimento, *ex vi* do art. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, porquanto não foram especificamente deduzidas na impugnação, o que acarreta a preclusão consumativa, *verbis*:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

Pela verificação da preclusão, tem-se as epigrafadas matérias como suplantadas, não sendo possível a renovação da oportunidade recursal visando a sua altercação.

Antes de adentrar o mérito entendo necessário colacionar, ou, melhor dizendo, detalhar, algumas informações do lançamento ora recorrido.

O auto de infração albergou 04 (quatro) declarações de importação, a saber, 11/1789010-6 (21/09/2011), 11/2023348-0 (25/10/2011), 11/2183053-8 (17/11/2011) e 11/2408756-9 (20/12/2011) e se fundamentou, resumidamente, na falta de comprovação de disponibilidade financeira e transferência de recursos empregados, como se extrai do seguinte excerto:

*“Assim, diante da constatação da **não comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência de recursos empregados no comércio exterior**, tanto as mercadorias importadas “por conta própria” como “por encomenda” não poderiam ter sido realizadas com recursos da PORTES BR IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. Nesse sentido, tanto as Declarações de Importação “por conta própria” como as “por encomenda” devem ser autuadas.”*

(destacado)

As autoridades fiscais destacam e demonstram, por meio de um minucioso levantamento, que, no período de janeiro/2010 a abril/2011, a interligada HMG fez uma série de “emprestimos” em favor da PORTES BR visando o financiamento de suas operações de importação. Todavia, HMG não demonstrou a própria origem dos recursos, ao passo que, além de não se manifestar a respeito, ainda que devidamente intimada, apresentou declarações de IRPJ que indicaram uma receita bruta pífia, se comparada ao volume de “emprestimos” aportados.

Já para a PORTES BR, na montagem de um fluxo financeiro, excluídos os aludidos “emprestimos” carreados por HMG, restou demonstrada a completa indisponibilidade financeira para a realização das importações no período.

A própria comprovação da integralização do capital social é permeada de inconsistências, uma vez que parte foi formalizada, segundo as autoridades fiscais, em espécie e, da mesma forma, não houve demonstração da origem desses recursos, a não ser pela existência dos respectivos lançamento contábeis e comprovantes de depósitos.

É inconteste, então, a falta de capacidade financeira para a realização das operações, o que conduz à presunção de antecipação de recursos de terceiros, por intermédio da empresa HMG, presunção essa de natureza relativa, que admite ser afastada pela apresentação de prova em contrário das conclusões da fiscalização, por parte da HMG e PORTES BR, o que, porém, não aconteceu.

Deve-se acentuar, no entanto, que as operações objeto de autuação foram realizadas entre setembro e dezembro de 2011, interregno esse fora do intervalo temporal examinado no fluxo financeiro elaborado, de maneira que a presunção, ainda que válida, deve ser relativizada à luz dos elementos de prova trazidos aos autos.

Concernente à imputação da responsabilidade tributária, sem descrever qualquer participação específica nos episódios capitulados, o lançamento simplesmente embasou-se no art. 124 do CTN, arts. 31, I, e 32, parágrafo único, III, “d”, do DL 37/66 e art. 24, I do Decreto nº 7.212/2010.

O recorrente, tanto em impugnação como recurso voluntário, aduziu que não praticou qualquer conduta infracional referente à interposição fraudulenta, eis que não antecipou qualquer recurso para a realização das importações, efetuando todos os pagamentos *a posteriori*, juntando os documentos comprobatórios de suas alegações.

A fiscalização, como dito, não acusou **diretamente** o recorrente da prática de infração à legislação aduaneira, atribuindo-lhe a responsabilidade tributária de maneira objetiva, com base nos dispositivos que citou, mesmo porque sequer intimou o recorrente a apresentar esclarecimentos e/ou documentos, ainda que essa situação não represente qualquer nulidade ou cerceamento do direito de defesa, ante o caráter inquisitivo do procedimento fiscal.

A decisão reclamada, por seu turno, segue a mesma linha do lançamento, reputando procedente a indigitada responsabilidade tributária solidária, a partir da verificação de interesse econômico e jurídico na operação, o que, sob sua ótica, a teor do art. 95, I do DL 37/66, implicaria na sua configuração.

Pois bem, em que pese o interesse econômico e jurídico ser um pilar da responsabilidade tributária, no caso concreto, entendo eu, deve ser delineada a exata medida da participação do recorrente na pretensa interposição fraudulenta nas operações abrangidas pelo lançamento, não bastando a mera remissão abstrata à previsão legal de imputação de responsabilidade tributária do encomendante nas situações jurídicas que cita, não sendo possível a referida responsabilidade objetiva pelo crédito tributário, a partir de uma infração para a qual o recorrente não concorreu - ou, se concorreu, não houve prova nesse sentido.

Não se pode olvidar que a responsabilidade *sub examine* aborda multa por infração à legislação, não por tributo.

Note-se, a fiscalização demonstrou que houve confusão patrimonial entre HMG e PORTES BR e evidenciou a ausência de disponibilidade financeira para o exercício de suas atividades, no período analisado, fazendo presumir a interposição fraudulenta e a caracterização de dano ao erário, com a inflação da pena de perdimento ou, em caso de impossibilidade da providência, a multa equivalente ao valor aduaneiro correspondente, com fulcro no art. 23, § 2º do DL 1.455/76.

Ocorre que não houve prova alguma que o recorrente tenha antecipado recursos à HMG ou a PORTES BR ou, de alguma outra forma, tenha concorrido para a perpetração do dano ao erário.

Por outro lado, o recorrente colaciona acervo documental suficiente a demonstrar que os pagamentos pelas mercadorias realizaram-se após a emissão das notas fiscais de venda, especificamente pela colação das aludidas notas fiscais, dos boletos de cobrança respectivos e dos comprovantes de pagamento, de maneira que, admitida uma suposta antecipação, ter-se-ia que pressupor um pagamento em duplicidade, o que é pouco crível.

Ainda que a prova da regularidade das operações, por parte do recorrente, não seja suficiente para elidir a ocorrência de suprimento de numerário à PORTES BR, pela HMG, sem comprovação da sua origem, como ocorreu nas demais situações expostas no relatório fiscal, a meu sentir, tem o condão de afastar a responsabilidade tributária do recorrente CASA DO CAPACETE.

Com efeito, se não existe qualquer prova da participação de CASA DO CAPACETE nas fraudes cometidas por PORTES BR e HMG, em operações de importação por encomenda, com ela pactuadas, não é possível a imputação de responsabilidade tributária solidária pelo simples fato de ser o encomendante destinatário das mercadorias, se há elementos que conduzem à regularidade dos procedimentos ulteriores ao desembarque aduaneiro por ele adotados, como a entrega da mercadoria e o seu regular pagamento.

Acertada, portanto, a irresignação do recorrente sobre o tema, sintetizado nas seguintes passagens:

"Com efeito, não é possível encontrar qualquer prova ou sequer indício de que a Recorrente teria atuado

dolosamente de maneira a se ocultar da Fiscalização e incorrer na hipótese de interposição fraudulenta de terceiro. Pelo contrário: a Recorrente aparece como a encomendante das mercadorias em todos os documentos exigidos para fins de controle aduaneiro, especialmente as Licenças de Importação (“LIs”) e a já mencionadas DIs. Também não há qualquer prova de atuação conjunta da Recorrente e da PORTES na prática das infrações imputadas no lançamento.

Disto resulta que não basta a simples presunção de interposição fraudulenta para que a Recorrente responda solidariamente pela multa aplicada à PORTES. Deveria o Fisco especificar precisamente as condutas praticadas pela Recorrente que justificariam a sua responsabilização conjunta pela multa aplicada no caso concreto. Mais do que isso: também competiria à Fiscalização o ônus de demonstrar o seu dolo na suposta prática das infrações. Nada disso, contudo, se verifica.

(...)

*No caso dos autos, a D. Autoridade Fiscal apenas se limitou a incluir a Recorrente no rol dos sujeitos passivos autuados. Não houve, de sua parte, qualquer esforço no sentido de comprovar as condutas praticadas pela Recorrente e a sua relação com a infração imputada à PORTES. Em outras palavras, a partir da leitura do relatório fiscal, **não há a demonstração do nexo de causalidade entre as condutas praticadas pela Recorrente e a infração praticada pela PORTES, mas tão somente razões esparsas, vagas e totalmente descomprometidas com a correta evidenciação da relação entre as condutas praticadas.”***

Além da ausência de indicação das condutas fraudulentas praticadas pela recorrente, ou mesmo de sua participação nas fraudes perpetradas pelos demais sujeitos passivos, o fundamento legal para imputação de responsabilidade não ampara a pretensão das autoridades fiscais.

Com efeito, segundo o art. 124, II do Código Tributário Nacional, arrolado pelo lançamento, são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Nessa toada, prevê o art. 32, parágrafo único, III, “d” do DL 37/66, também relacionado na autuação, que é responsável solidário pelo **imposto**, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Ocorre que a responsabilidade tributária incluída no lançamento não guarda qualquer relação com a falta de pagamento do imposto de importação ou qualquer outro consectário a ele vinculado, mas multa por infração à legislação aduaneira, consistente na ausência de capacidade financeira do **importador**, não, porém, do encomendante, ausente, ainda, prova da antecipação de recursos nessas operações específicas.

Tocante à atribuição da responsabilidade com base no art. 95, I do DL 37/66, feita pela decisão de primeiro grau, consoante a qual são responsáveis pela infração todos aqueles que, de alguma, conjunta ou isoladamente, concorreram para sua prática ou dela se beneficiaram, tem-se que não foi provada a sua participação ou mesmo a concorrência para realização das condutas infracionais.

Quanto ao suposto benefício, pela prática da infração, a fiscalização não faz menção alguma à sua ocorrência, disserendo genericamente sobre a quebra da cadeia do IPI e a elisão do IRPJ/CSLL devido à falta de registro das receitas de prestação de serviços, na hipótese em que o “importador de fachada” registra uma importação “por conta e ordem” ou “por encomenda” como sendo direta, por sua conta e risco.

Entretanto, no caso dos autos, a operação não foi classificada como “direta”, mas, acertadamente, “por encomenda” do recorrente (CASA DO CAPACETE), como se verifica das declarações de importação anexadas aos autos, de modo que o raciocínio lá formulado não se lhe aplica.

Demais disso, referente à “quebra da cadeia do IPI”, como averbado nos recursos, os produtos importados não se sujeitam ao imposto, visto que sua alíquota foi reduzida a zero.

Como não bastasse, nos termos das planilhas estimativas de custo de importação emitidas por PORTES BR, juntadas pelo recorrente às fls. 543, 560 e 667, todas as despesas incorridas nas operações foram arcadas, ao final, pelo recorrente (CASA DO CAPACETE), não sendo possível visualizar *prima facie* qualquer benefício em seu favor na prática infracional presumivelmente levada a efeito por PORTES BR e HMG.

À luz da exposição, concluo que inexiste respaldo jurídico para manutenção do recorrente CASA DO CAPACETE no polo passivo do lançamento, na qualidade de responsável tributário solidário, por ausência de prova, produzida pela fiscalização, de sua participação na infração consubstanciada nesses autos.

Por pertinente, em função do acatamento da tese principal do recorrente, deixo de examinar as alegações subsidiárias de aplicação do art. 112 do CTN, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (*sic*) e a fluência dos juros de mora na forma proposta.

Pelo exposto, conheço em parte o recurso e, na parte conhecida, dou provimento ao recurso voluntário interposto por CASA DO CAPACETE para afastá-lo do polo passivo do lançamento, mantidos os demais sujeitos passivos declarados revéis.

Robson José Bayerl

