



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

Processo nº 12689.720546/2014-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.811 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria MULTA ADUANEIRA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente DISPROPAN - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PANIFICAÇÃO E IMPORTAÇÃO EIRELI - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. PROCEDÊNCIA.

Considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, a infração relativa a mercadorias 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. A pena de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida (Relator) e Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que votavam pelo provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Redator designado.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Cleber Magalhães e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração**, lavrado em 05/04/2013 (fls.¹ 3/19), para exigência de *multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas*, no valor de R\$ 14.074.957,45, com base no § 3º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, c/c art. 81, inc. III, da Lei nº 10.833/2003, referente às operações de comércio exterior, no período de julho de 2009 a setembro de 2013, conforme RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO.

A exigência foi cientificada aos solidários: DISPROPAN - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PANIFICAÇÃO E IMPORTAÇÃO EIRELI - ME, em 05/03/2015, (TERMO à fl. 3594); e F. GARCIA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS EIRELI – EPP, em 11/03/2015, (AR à fl. 3596);.

No RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, às fls. 22/52, restou consignado tratar-se de procedimento especial de combate à interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

Introduzindo o tema, relata sobre a **importação de mercadoria estrangeira por conta própria** ou a terceirização das operações de importação de mercadorias por meio de um intermediário contratado para esse fim: a **importação por conta e ordem de terceiros** (prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem do *adquirente*) e a **importação por encomenda** (importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda à *encomendante* predeterminado).

Sobre a **importação por conta e ordem**, discorre ser aquela em que uma pessoa jurídica – *importador* – promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra – *adquirente* – em razão de contrato previamente firmado. Apontando a base legal nos artigos 77 a 81, da MP nº 2.158-35/2001, e IN SRF nº 225/2002. E ainda, os artigos 27, 59 e 60, da Lei nº 10.637/2002, definindo a **presunção de operação por conta e ordem** e penalidades.

Sobre a **importação por encomenda**, afirma ocorrer quando uma empresa predeterminada – *encomendante* – contrata uma outra empresa – *importadora* – para que esta, com nome e recursos próprios, providencie a importação, promova o despacho aduaneiro e a posterior revenda da mercadoria à empresa encomendante. Apontando a base legal nos artigos 11 a 14, da Lei 11.281/2006, e IN SRF nº 634/2006. Destacando o §2º, do art. 11, da citada lei, o qual afirma que o descumprimento dos requisitos e condições estabelecidos no § 1º, do mesmo artigo, **presume-se a operação de importação como por conta e ordem de terceiro**; e o **artigo 3º, da IN SRF nº 634/2006**, fixando que o importador deverá informar em campo próprio da DI, o nome do encomendante.

Passa o relatório fiscal a qualificar os sujeitos passivos solidários: **DISPROPAN - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PANIFICAÇÃO E IMPORTAÇÃO EIRELI - ME**; e **F. GARCIA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS EIRELI – EPP**

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

Sobre a F. GARCIA, constata possuir uma única sócia e administradora: Flora Paez Garcia, mãe do ex-sócio administrador Francisco Paez Garcia, proprietário e administrador da empresa DISPROPAN. Confirma, por meio de Diligência Fiscal realizada em 17/10/2013, que as duas empresas possuem o mesmo endereço cadastral no CNPJ, utilizam as mesmas instalações e logística, não possuindo a F. GARCIA funcionários próprios.

Informa que pesquisa realizada no sistema SISCOMEX indica que a F. GARCIA realizou 136 importações de “farinha de trigo” e “mistura para pães”, provenientes da Argentina e do Uruguai, entre 01/2009 e 09/2013, listando-as em tabela às fls. 28/38.

Em 24/10/2013, teve início a fiscalização, sob o rito da IN SRF n.º 228/2002. Em resposta, foram **espontaneamente apresentados pela empresa** os documentos relativos aos despachos de importação registrados no período (extratos das declarações de importação, faturas comerciais, conhecimentos de carga, contratos de câmbio, etc.) e outros documentos contábeis/fiscais, inclusive: **Extratos Bancários** dos Banco Bradesco de 2009 a 2013, Banco Real de 2010 a 2011 e Banco Santander de 2012 a 2013; e Contratos de Empréstimos firmados com o Banco Santander em 2010 e 2011.

Da análise das informações contábeis e dos extratos bancários de contas correntes, voluntariamente apresentados, foi verificado grande quantidade de recebimentos de *empréstimos e transferências de valores* da pessoa jurídica DISPROPAN, da pessoa física Francisco Paez Garcia e de outras contas ou depósitos não identificados. Verificou-se que a **empresa não teria saldo em sua conta bancária para o fechamento dos contratos de câmbio das importações sem os referidos depósitos e transferências bancárias**, apresentando tabela consolidada, às fls. 40/41, das movimentações financeiras da empresa e da sincronia entre as datas dos depósitos bancários e dos pagamentos das despesas com importações, apresentando nova tabela, à fl. 42, afirmando ter verificado que os depósitos não estariam vinculados a recebimentos de vendas ou outras atividades operacionais da F. GARCIA, sendo suficientes apenas para cobrir as despesas de importação.

Continuado a análise, relata que a F. GARCIA foi intimada à justificar a origem dos recursos não identificados e a comprovar, através de documentos, a origem lícita da disponibilidade dos recursos necessários para as operações de importação, porém, as origens destas transferências não identificadas não foram devidamente justificadas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS (R\$)					ENTRADAS (R\$)
ANO	DISPROPAN	NÃO IDENTIFICADAS	IDENTIFICADAS	TOTAL DAS TRANSFERÊNCIAS	IMPORTAÇÕES (VALOR ADUANEIRO)
2009	1.845.276,00	282.325,95	157.172,40	2.284.774,35	2.175.355,89
2010	924.765,00	4.046.112,44	258.780,00	5.229.657,44	3.765.810,47
2011	1.177.623,30	2.381.831,29	812.926,00	4.372.380,59	3.457.470,16
2012	1.948.559,00	1.117.004,76	36.000,00	3.101.563,76	2.093.544,71
2013	1.252.661,00	652.687,90		1.905.348,90	2.582.776,22
TOTAL	7.148.884,30	8.479.962,34	1.264.878,40	16.893.725,04	14.074.957,45

Passa o relatório fiscal novamente a qualificar os sujeitos passivos solidários, dessa vez, sob o ponto de vista da vinculação entre a importadora F. GARCIA e a adquirente DISPROPAN, afirmando não ter a importadora capacidade operacional, sede ou empregados; as operações e a administração das duas empresas se confundem – a importadora funciona

apenas formalmente, enquanto – a adquirente funciona operacionalmente; parte dos contratos de câmbio firmados pela importadora eram assinados pelo administrador da adquirente; além de dependência financeira, a importadora possui dependência comercial com a adquirente, transacionando quase que exclusivamente com ela., conforme notas fiscais de saída; das notas fiscais eletrônicas, foi verificado que as entradas são bem superiores as saídas, demonstrando que a empresa importadora não tem objetivo de obtenção de lucro operacional, não sendo as vendas realizadas suficientes nem mesmo para cobrir suas despesas de importação; salienta que todos os empréstimos realizados pela importadora, segundo contratos apresentados, tiveram como contratante e devedor solidário o Sr. Francisco Paez Garcia, sócio administrador da adquirente, maior cliente da importadora e seu real administrador; não só os contratos de câmbio de importação foram pagos com recursos da adquirente, mas outras despesas aduaneiras: transporte de contêineres, capatazia e armazenagem; resume, afirmando que a importadora não possui nenhuma autonomia financeira ou operacional, apenas cedendo seu nome para as operações de importação da adquirente.

Por fim, relata sobre as INFRAÇÕES, PENALIDADES e CONCLUSÕES. Constatadas as INFRAÇÕES de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, nas modalidades presumida (não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos) e comprovada (comprovação dos recursos como do real adquirente), imputáveis à DISPROPAN, em solidariedade com a F. GARCIA; e a cessão de nome no acobertamento dos reais beneficiários, imputável à F. GARCIA (PAF nº 12689.720545/2014-37). Propõe-se a PENALIDADE de Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro, em razão das mercadorias importadas já não se encontram à disposição da fiscalização para a aplicação da pena de perdimento. Encerrando o relato, CONCLUSÕES sobre ser o verdadeiro responsável pelas operações de importação a empresa DISPROPAN, a real proprietária das cargas importadas; *que ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador deve indicar, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o CNPJ do encomendante; que a inobservância dos requisitos e condições previstos na legislação caracteriza a ocultação do real beneficiário da operação da importação*; concluindo, afirma estar lavrando o Auto de Infração, em que são solidárias as empresas DISPROPAN e F. GARCIA, em relação à **multa de conversão de perdimento, correspondente ao valor aduaneiro da carga**, definida no § 3º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Cientificada do Auto de Infração, em 29/04/2014 (TERMO à fl. 3473), a DISPROPAN EIRELI - ME, apresentou impugnação, em 28/05/2014 (fls. 3492/3491), na qual alega, em síntese, que sendo a importadora e a encomendante do mesmo grupo familiar, não haveria irregularidades das operações comerciais entre as empresas, não havendo que se falar em importação por conata de terceiro ou ocultação, operando ambas de forma lícita e aberta.

Afirma que a ocultação só tem lugar ao se extrair alguma vantagem ilícita, não quitando os tributos da importação, o que não ocorreu, tendo sido toda carga tributária recolhida previamente, não podendo ser cobrada novamente, sob pena de *bis in idem*. Afirma, ainda, estar sendo sancionada apenas por suposta falta formal de não ter informado ser o encomendante, em operações de importação feitas por empresa tida como do mesmo grupo.

Rebate a afirmação da acusação sobre exclusividade de vendas entre a importadora e a DISPROPAN, apresentando tabela (fl. 3495) listando outros clientes.

Alega precariedade da análise feita apenas pelos históricos dos extratos bancários e sem cotejamento com a contabilidade, apontado esse como um dos motivos de não

terem sido identificados todos os depositantes e os pagamentos dos preços cobrados pela alienação de mercadorias, realizadas com nítida margem de lucro operacional.

Aponta para o Auto de Infração (PAF nº 12689.720545/2014-37), por cessão de nome no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, imputável à F. GARCIA, no valor de R\$ 398.301,74, como limite para o valor da autuação da DISPROPAN.

Por fim, apresenta protesto genérico para posterior produção de provas e pedidos de diligência e perícia, sem exposição dos motivos que as justifiquem e a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados; e, no mérito, requer a improcedência da autuação.

Cientificada do Auto de Infração, em 13/05/2014 (TERMO à fl. 3476), a F. GARCIA EIRELI – EPP, não apresentou impugnação ao auto de infração no prazo legal, incorrendo nos efeitos da revelia, porém, suspenda a exigibilidade do crédito tributário sob sua co-responsabilidade, nos termos do caput e § 1º, do art. 7º, da Portaria RFB nº 2.284/2010².

A **decisão de primeira instância**, proferida em 26/02/2015 (fls. 3558/3580) é pela improcedência da impugnação. Acorda a DRJ:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

IMPUGNAÇÃO APRESENTADA EM PROCESSO DIVERSO. ERRO MATERIAL. PRELIMINAR DE TEMPESTIVIDADE. ADMISSIBILIDADE.

A impugnação apresentada em processo diverso daquele ao qual deveria ter sido juntada, por erro material do contribuinte, mas presentes os elementos que comprovam a intenção do defendente de apresentar suas razões neste processo administrativo, pode ser acatada em sede preliminar de arguição de tempestividade, desde que apresentada naquele processo respeitando os requisitos legais de admissibilidade.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO E/OU IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. REVELIA. EFEITOS.

A ausência de impugnação ou sua intempestividade, por parte de sujeitos passivos solidários acarreta, contra os revéis, a preclusão temporal do direito de praticar os atos impugnatórios, prosseguindo, o litígio administrativo, no tocante aos demais. Todavia, havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva apresentada por qualquer um deles, não versando exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação a todos os autuados.

² Art. 7º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que só produzirá efeitos em relação ao impugnante.

PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. INADMISSIBILIDADE.

O protesto genérico pela produção de prova não produz efeitos no processo administrativo fiscal, em que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Em caso de produção de provas por meio de diligência ou perícia, estas providências devem ser expressamente solicitadas com especificação de seu objeto e atendendo-se os requisitos previstos em lei, sob pena de considerar-se não formulado o pedido.

PETIÇÃO. APRESENTAÇÃO APÓS O PRAZO IMPUGNATÓRIO. PRECLUSÃO.

É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do auto de infração, apresentar impugnação contra o lançamento tributário. Não se deve conhecer de petição apresentada após o decurso do prazo impugnatório, fora das hipóteses previstas em lei.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. PROCEDÊNCIA.

Considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, a infração relativa a mercadorias 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. A pena de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciências ao acórdão de primeira instância, DISPROPAN EIRELI - ME, em 05/03/2015, (TERMO à fl. 3594); e F. GARCIA EIRELI – EPP, em 11/03/2015 (AR à fl. 3596), apresentam, respectivamente, os **recursos voluntários** de fls. 3645/3670 e 3598/3623 (3697/3750), em 27/03/2015.

Conforme já relatado, cientificada da constituição do crédito tributário em discussão, a F. GARCIA, não apresentou impugnação ao auto de infração no prazo legal, incorrendo nos efeitos da revelia. Também não recorreu sobre ter sido considerada revel, limitando-se a reproduzir os argumentos do recurso da co-responsável, razões pelas quais, desnecessário o relato do recurso voluntário do sujeito passivo solidário, importadora.

Quanto ao recurso voluntário da DISPROPAN, diversos novos argumentos, sobre questões objeto de prequestionamento na impugnação e, também, sobre matérias outras não prequestionadas, inovando, em síntese, sobre ter sido toda a autuação consubstanciada

através de *quebra de sigilo bancário* da Recorrente, baseada em extratos bancários, entregues espontaneamente à Fiscalização; sobre a *inclusão do PIS-importação e COFINS-importação no valor aduaneiro*, base de cálculo da multa aplicada, contrariando o RE nº 559.937/RS; e sobre, *em caso de dúvida quanto a natureza ou graduação da penalidade, a aplicação do art. 112 do CTN*.

Novos argumentos, também, sobre aspectos subjetivos das infrações imputadas, afirmando, não demonstrados, em nenhum momento no relatório fiscal, a *má-fé, proveito econômico ou dano ao erário*.

Inicia seu recurso arguindo: DA VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO, matéria não prequestionada na impugnação e absolutamente sem nenhuma pertinência ao caso, visto que, amplamente demonstrado nos autos que entregou espontaneamente seus extratos bancários, simplesmente não havendo de se falar em quebra de sigilo, aberto espontaneamente. Portanto, dispensa-se o relato dessa matéria.

Outra matéria não prequestionada na impugnação, sobre a *inclusão do PIS-importação e COFINS-importação no valor aduaneiro*, base de cálculo da multa aplicada, contrariando o RE nº 559.937/RS. Portanto, dispensa-se também o relato dessa matéria, porém, em precedentes da Turma, admitida a sua aplicação de ofício.

Outra inovação argumentativa do recurso voluntário, agora, sobre matéria prequestionada na impugnação (fls. 3493/3494), ao menos, quanto a não ter extraído vantagem ilícita, diz respeito a ausência de demonstração, na acusação contida no relatório fiscal, dos aspectos ligados a *má-fé, proveito econômico ou dano ao erário*. Esses pontos merecem relato.

Continua a argumentação recursal, reiterando os argumentos da impugnação e aduzindo outros, sobre a AUSÊNCIA DE OCULTAÇÃO DE TERCEIROS, reafirmando que tratam-se de operações entre empresas com ligação familiar, nas quais não se extraiu qualquer vantagem ilícita, quitando todos os tributos das importações e das vendas subsequentes à DISPROPAN e à outros clientes, não se tratando de *fraude* ou *má-fé*, esquema ou ato doloso, não tendo ocorrido nenhum prejuízo ao Erário ou à Fiscalização.

Alega não ser ilegal negócio jurídico com antecipação financeira e que os pagamentos antecipados não ocorreram em todas as importações.

Afirma sobre os aspectos da simulação ou fraude: "*Ademais, não há que se falar em ocultação de terceiros, uma vez que através da emissão da nota fiscal a Receita Federal detinha, a todo tempo, as informações acerca dos destinatários das cargas*", não havendo nenhum dano ao Erário ou à Fiscalização.

Abre tópico recursal distinto: DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO, porém, ainda discutindo os aspectos subjetivos das infrações imputadas, alegando ausência de *má-fé*. Prossegue trazendo conceitos sobre *má-fé* e *fraude*, aduzindo que: "*E a autuação não apresentou a PROVA DA SUPOSTA FRAUDE*", alegando não ser fraude otimizar os processos comerciais, sem causar nenhum obstáculo à Fiscalização, prejuízo ao Erário ou benefício ilícito, tendo incorrido em erro de forma, não de direito.

Novamente sobre os aspectos da simulação ou fraude: "*Verifica-se, portanto, a total descaracterização do conceito de dolo, tendo em vista que não há emprego de artifício ou ardil, visado induzir outra pessoa à prática de ato jurídico que lhe prejudique, em benefício*

da Recorrente."; afirmando não haver como enquadrar o presente caso como *simulação*, na forma da legislação civil, ou *fraude* tributária, a qual possui a finalidade elementar de reduzir o montante do tributo devido e evitar ou diferir o seu pagamento, situações que não ocorreram; reafirmando que a contrariedade à lei foi por erro formal escusável, não havendo vantagem ou malícia objetivando alcançar finalidade censurável, não restando nada caracterizado e provado em sentido contrário.

Mais um tópico recursal distinto: INAPLICABILIDADE DA PENA DE PERDIMENTO, novamente, discutindo os aspectos subjetivos das infrações imputadas, alega não provados a *má-fé* presumida pela Fiscalização, dano ao Erário ou *vantagem* auferida, reiterando não haver *fraude* se não há *vantagem*, benefício ou intenção do agente, restando evidenciado a ausência de ação ou omissão dolosa à impedir ou retardar o conhecimento de informações pelo Fisco. Afirma: "*Ademais, a pena de perdimento exige como elementar subjetiva do tipo, a presença do dolus malus, de forma que, a ausência abstrata da intenção de gerar prejuízo ao erário ou obter qualquer benefício contrário ao direito, impossibilita a conclusão livre pela aplicação da pena de perdimento.*"

Outro tópico recursal relacionado com os anteriores: INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO, reafirmando ter havido apenas erro de forma, não tendo ocorrido dano ao Erário ou à Fiscalização, sendo necessário nexos causal entre o dano e a pena, sendo inconstitucional e desproporcional a aplicação da norma contida no Decreto-lei nº 1.455/76, sem ocorrência de dano. Finaliza o tema, abrindo outro tópico, de conteúdo auto-explicativo: DA JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA SOBRE O ASSUNTO.

Finaliza a peça recursal, trazendo considerações DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, requerendo acolhimento das alegações e documentos, ainda que extemporâneos; DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS, pleiteando a compensação de ofício dos tributos pagos nas importações, alegando que a pena de perdimento de mercadorias afasta a incidência dos tributos sobre a importação, apontando decisão do CARF nesse sentido; e CONCLUSÃO:

Diante de todo o exposto requer seja suspenso o presente julgamento até que o Supremo Tribunal Federal decida acerca da constitucionalidade da quebra de sigilo bancário em sede de Repercussão Geral.

E ainda, seja dado provimento ao presente Recurso para julgar o auto de infração totalmente nulo, tendo em vista a quebra do sigilo bancário e a falta de prova de todas as antecipações bancárias ou, ainda, improcedente em razão da inexistência de má-fé ou dano ao erário que justifique a aplicação de pena de perdimento às mercadorias importadas pela recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator

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

Como visto do relatório, trata-se de Auto de Infração, lavrado para a exigência de *multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas*, em razão de já não se encontrarem à disposição da fiscalização para aplicação da pena de perdimento, com base no § 3º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, por infração de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, nas modalidades presumida (não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos) e comprovada (comprovação dos recursos como do real adquirente), imputáveis à DISPROPAN, em solidariedade com a F. GARCIA.

Preliminar

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar as preliminares suscitadas pela Recorrente.

No que tange ao pedido de nulidade, em razão de vício no auto de infração, penso que os argumentos não merecem prosperar.

Alega a Recorrente nulidade da autuação, tendo em vista, a *quebra de sigilo bancário* e a *falta de prova* de todas as antecipações bancárias.

Quanto à *quebra de sigilo bancário*, conforme antecipado no relato do voto, a matéria não foi prequestionada na impugnação e não tem pertinência ao caso, visto que, amplamente demonstrado nos autos que entregou espontaneamente seus extratos bancários, simplesmente não havendo de se falar em quebra de sigilo, aberto espontaneamente.

Nem mesmo há notícia nos autos sobre a abertura de procedimento próprio, iniciado pela Requisição de Movimentação Financeira - RMF, nos termos da Portaria RFB nº 2.047/2014, e do Decreto nº 3.724/2001, que regulamenta o art. 6º, da LC nº 105/2001, procedimento validado como constitucional por recentes decisões do STF em REs, com repercussão geral, e ADIs; mesmo porque, nos termos do §2º, do art. 4º, do citado decreto, *a RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal*, só sendo emitida, em caso de recusa injustificada, tendo o contribuinte apresentado toda documentação, inclusive bancária, espontaneamente, em resposta às intimações realizadas.

Assim, aderindo às razões de decidir do voto vencedor nessa preliminar, no Acórdão nº 3301-002.641, de 18/03/2015, tratando de interposição fraudulenta na importação: "*Tenho que não há que se falar na violação do sigilo bancário ou de dados da contribuinte, quando devidamente intimada a entregar as informações bancárias ou de dados, ela o faz de maneira espontânea.*", cuja ementa, na parte pertinente ao presente recurso, reproduzo abaixo:

*QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO E DE DADOS.
INEXISTÊNCIA QUANDO HOVER ENTREGA ESPONTÂNEA
DA INFORMAÇÃO*

Não há que se falar na violação do sigilo bancário ou de dados da contribuinte, quando devidamente intimada a entregar as informações bancárias ou de dados, ela o faz de maneira espontânea.

Quanto à *falta de prova* de todas as antecipações bancárias, não configura causa de nulidade da autuação, ao contrário, o fato subsume-se à norma do tipo tributário penal da interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, na modalidade presumida, exatamente, quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, nos termos do § 2º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976:

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

No caso, cumpre notar que a Recorrente DISPROPAN responde diretamente pela interposição fraudulenta, na modalidade comprovada, visto ter sido comprovada a origem de parcela dos recursos transferidos como sua, apontada como real adquirente das mercadorias. À parcela dos recursos cujas origens das antecipações bancárias não foram comprovadas, a revel F. GARCIA, a quem atribui justificar sua própria movimentação financeira, responde diretamente pela interposição fraudulenta, na modalidade presumida, em solidariedade com a Recorrente, não havendo, também, em se falar em erro na identificação do sujeito passivo, em razão da solidariedade prevista nos incisos I e V, do artigo 95, do Decreto-lei nº 37/66.

Entendo, portanto, não caracterizada nenhuma das preliminares argüidas, à ensejar a nulidade da constituição do crédito tributário pela lavratura do presente Auto de Infração.

Mérito

No mérito, o pedido é pela improcedência do auto de infração, *em razão da inexistência de má-fé ou dano ao Erário que justifique a aplicação de pena de perdimento às mercadorias importadas pela recorrente.*

Quanto a interposição fraudulenta comprovada, a acusação fiscal, destacou que o descumprimento dos requisitos e condições estabelecidos no § 1º, do art. 11, da Lei nº 11.281/2006, regulada pela IN SRF nº 634/2006, **presume-se a operação de importação como por conta e ordem de terceiro**; e o **artigo 3º, da IN SRF nº 634/2006**, fixa que o importador deverá informar em campo próprio da DI, o nome do encomendante. Concluindo que a inobservância do requisito formal previsto na legislação, caracteriza a ocultação do real beneficiário da operação da importação, considerando-se dano ao Erário, punível com pena de perdimento, sem auferir nenhuma relevância aos elementos: fraude ou simulação, previstos no tipo tributário infracional do dano ao Erário. Silogismo que fez a Recorrente alegar, por diversas vezes, estar sendo sancionada apenas por suposta falta formal de não ter informado ser o encomendante, em operações de importação feitas por empresa tida como do mesmo grupo.

No caso, presume-se a operação de importação como por conta e ordem de terceiro. Não há presunção de fraude na interposição de pessoas, por opção do legislador que reservou essa presunção legal à situação do § 2º, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Na verdade, nessa modalidade comprovada de interposição de pessoas no comércio exterior, na qual a Recorrente é apontada e admite ser a real adquirente das mercadorias, o ponto central da discussão está exatamente na aferição dos elementos subjetivos (fraude ou simulação) do tipo tributário infracional do dano ao Erário, punível com a pena de perdimento. Já quanto a interposição fraudulenta presumida, não há que se falar em elementos subjetivos, visto, presumida a infração e presentes seus elementos objetivos (não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados), completa está a subsunção do fato à norma.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (Incluídos pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

*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 nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

Questão hermenêutica decisiva, interpretar e aplicar a norma contida no inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, no que diz respeito a considerar-se **dano ao Erário**, a **ocultação** do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. A interpretação literal, numa primeira leitura, nos leva a crer que, na interposição fraudulenta de terceiros, considera-se **dano ao Erário**, a **ocultação**, **mediante fraude ou simulação**.

Desde a impugnação a Recorrente afirma que a ocultação só tem lugar ao se extrair alguma vantagem ilícita, aduzindo no recurso voluntário: "*E a autuação não apresentou a PROVA DA SUPOSTA FRAUDE*".

Na verdade, a autuação sequer referiu-se expressamente no relatório fiscal aos elementos subjetivos **fraude ou simulação** como essenciais à caracterização da infração. Cuidou a decisão recorrida (fls. 3574/3575) em tentar extrair dos autos tais elementos do tipo:

*"Perante a Aduana, **configura-se a fraude ou simulação** quando a operação de importação é formalmente declarada ao Fisco como sendo por conta própria, mas*

*de fato foi realizada mediante interposição de uma empresa, que promoveu a importação por conta e ordem de terceiros ou para encomendante predeterminado, com **ocultação do verdadeiro adquirente ou encomendante**.*

*Havendo um **terceiro responsável**, vinculado à aquisição das mercadorias no exterior, **sem que seja consignada sua identificação na DI e nos documentos de instrução**, resta evidenciada a **ocultação** do real responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**.*

Sob essa perspectiva, a nota característica da interposição na importação reside precisamente no fato de a importação ter sido feita por uma pessoa para atender o interesse prévio de outra pessoa em adquirir a mercadoria estrangeira, seja por conta e ordem desta, seja por encomenda.

*Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que **a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado na operação**, ocorrendo todas as vezes que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre determinada parte e outra.*

Pode-se distinguir, portanto, duas hipóteses bem delineadas: em uma, cumpre ao fisco instruir o feito com as provas que dêem estribo à sua argumentação. Já na segunda hipótese, a lei cria um meio indireto de prova em favor do Estado (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1.455/1976). Neste último caso, se o contribuinte se omite, deixando de trazer elementos em sentido contrário, arcará com as conseqüências impostas pela lei.

O cerne da lide é saber se houve ou não a interposição fraudulenta de terceiros nas importações conduzidas pela defendente, capaz de redundar na aplicação do perdimento e, em última análise, na sua conversão em multa, objeto do lançamento em análise.

Impende examinar, portanto, se os fatos e indícios trazidos pelo fisco, diante dos argumentos apresentados pela impugnante, caracterizam ou não a interposição fraudulenta de terceiros.

*A **conduta dolosa** aqui em análise reside em **ocultar, esconder ou encobrir** a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de **ardis fraudulentos ou simulatórios**.*

*Toda vez que a fiscalização se deparar com um **esquema de interposição fictícia de pessoas**, engendrado com a **finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência da obrigação tributária**, deve reprimi-lo.*

*Observando o significado do termo ocultação e o texto expresso no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, percebe-se que **o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir** a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada ou a saída de mercadoria do território nacional, utilizando-se para isso de **ardis fraudulentos ou simulatórios**, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas.*

*Pessoa interposta em operações de comércio exterior é aquela que promove o despacho aduaneiro da mercadoria (importação ou exportação) e se interpõe entre o fornecedor/destinatário estrangeiro e o destinatário/fornecedor nacional, destinatário aqui compreendido como o responsável pela operação. **Ocultar** deve ser compreendido como a **ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem**, a fim de que não seja vista ou reconhecida. Há, nela, a **má-fé**, ou seja, a **intenção voluntária de se fazer o mal**.*

Neste sentido, observa-se que a fiscalização colacionou diversas provas que as importações da F.GARCIA foram realizadas com a ocultação do verdadeiro adquirente, a DISPROPAN, que é considerada uma infração gravíssima, por caracterizar dano ao Erário, e é apenada com o perdimento das mercadorias ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, nos casos previstos em lei, como é o que ocorreu neste caso."

Confesso não ser fácil a missão de interpretar de forma adequada os elementos subjetivos **fraude ou simulação**, no contexto adotado para caracterização da **ocultação** e do **dano ao Erário**, resultante na **pena de perdimento**. Mais difícil ainda, quando não impossível, comprová-las diretamente, pelo que se admite que sejam provadas por todos os meios admitidos em Direito, inclusive provas indiretas, usando-se de indícios e presunções.

Acompanho o entendimento da decisão recorrida, no sentido de perceber que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de **ocultar**, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica, utilizando-se para isso de ardis **fraudulentos** ou **simulatórios**, devendo a Fiscalização reprimir esquema de interposição fictícia de pessoas, engendrado com a finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência da obrigação tributária. Ainda: "**Ocultar** deve ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida. Há, nela, a **má-fé**, ou seja, a intenção voluntária de se fazer o mal."

Só não consigo enxergar, nos autos, que isso tenha ocorrido no presente caso, nem mesmo sendo relatado pela Fiscalização nada nesse sentido, não havendo nenhuma iniciativa da acusação fiscal em provar fraude ou simulação, não existindo nos autos sequer insinuação de má-fé, conduta dolosa de ocultação e utilização de ardis fraudulentos ou simulatórios engendrados com a finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência das obrigações tributárias, obrigações essas que, afirma a contribuinte, sem manifestações contrárias da Fiscalização, integralmente cumpridas, tanto nas importações quanto nas vendas.

Ainda que atento à importância da caracterização desses elementos, entendo, não andou bem a decisão recorrida ao conceituá-los, buscando uma explicação para o inciso, em si mesmo.

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.*

Inicialmente, afirma que, *para a Aduana, configura-se a fraude ou simulação a ocultação do real adquirente*. Uma explicação circular interna ao próprio inciso. Não é isso que diz o inciso. A norma exige ocultação, mediante fraude ou simulação. A norma não conceitua a ocultação como fraude ou simulação.

Afirma ainda que a simples *ausência da informação na DI do terceiro responsável evidencia a ocultação, mediante fraude ou simulação*. Esquece que a ação de ocultar, possui um elemento volitivo intencional, no caso, qualificada por outros elementos do tipo infracional: fraude ou simulação, os quais não são presumíveis, por opção do legislador que reservou a presunção legal à situação do § 2º, do mesmo artigo.

Numa nova explicação circular interna ao próprio inciso, afirma que *a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado na operação*. Novamente, não é isso que diz o inciso. A norma exige ocultação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, exige ocultação, mediante fraude ou simulação, por óbvio, senão não seria fraudulenta a interposição, presumida como tal, no § 2º, mas devendo ser provada, nas demais situações do inciso V. A norma também não conceitua a interposição fraudulenta como simulação; conceitua-a como fraude, na forma que é adjetivada.

Do lado da Recorrente, desde a impugnação, afirma que *a ocultação só tem lugar ao se extrair alguma vantagem ilícita, não quitando os tributos da importação*, o que alega não ocorrido, tendo sido toda carga tributária recolhida previamente. Porém, é possível que haja ocultação, em prejuízo do controle aduaneiro, ainda que as obrigações tributárias principais da importação sejam integralmente cumpridas. Não entendo ser elemento essencial do ato de ocultação, mediante fraude ou simulação, a obtenção da vantagem ilícita de sonegar, mas, certo que teríamos fortes indícios da má-fé em ocultar, ao constatar que o ocultante blinda o ocultado e não cumprem, ambos, suas obrigações tributárias, mediante atos que saltariam aos olhos como fraude ou simulação. Obrigações essas que, afirma a contribuinte, sem manifestações contrárias da Fiscalização, integralmente cumpridas, nas importações e nas vendas subseqüentes.

Mais atenta à importância da caracterização desses elementos, no recurso voluntário, a contribuinte também buscou conceituá-los, afirmando, em síntese, ausentes no presente caso, alegando: *"E a autuação não apresentou a PROVA DA SUPOSTA FRAUDE"*.

Sobre a necessidade de demonstrar e provar a ocorrência da fraude ou simulação, transcreve-se, na parte pertinente a matéria, precedente desta 1ª TO/4ª Câmara, no Acórdão nº 3401-003.174, de 17/05/2016, que por unanimidade de votos entendeu:

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR SIMULAÇÃO.
DEMONSTRAÇÃO.*

Na interposição fraudulenta por simulação, é necessária a demonstração da ocorrência da simulação, ou seja, que a relação estabelecida entre o importador e o suposto real adquirente por conta e ordem ou suposto encomendante não é de compra e venda de bens no mercado interno, mas de prestação de serviços, de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação ou de comissão, a depender do caso, o que não restou comprovado no caso em análise.

No mesmo sentido, da necessidade de prova da intenção dolosa de fraudar, precedente da 1ª TO/3ª Câmara, no Acórdão nº 3301-002.637, de 18/03/2015:

*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. Em

contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

Pelas razões expostas, entendo, deva ser revista a decisão administrativa de primeira instância, nesse ponto, cancelando parcialmente a autuação, quanto a infração da interposição fraudulenta comprovada (comprovada a origem de parcela dos recursos transferidos como pertencentes à Recorrente, real adquirente das mercadorias importadas), visto não demonstrada e provada a conduta dolosa de ocultar, mediante fraude ou simulação, à considerar-se dano ao Erário, sujeito a pena de perdimento.

Quanto a interposição fraudulenta presumida, esta não afeta a infração relacionada a interposição fraudulenta comprovada, dispensando-se tratamento próprio independente, em razão da presunção legal do § 2º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, afirmando o inciso V, do mesmo artigo, que considera-se dano ao Erário, sujeito a pena de perdimento, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Nesse caso, não há nenhum elemento subjetivo que precise ser provado, à caracterizar o dano ao Erário. Trata-se de inversão legal do ônus da prova da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Não provado, presume-se (§2º) interposição fraudulenta, ou seja, presume-se a fraude na interposição de pessoas. E, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (*inciso V*), considera-se dano ao Erário (*caput*), sujeita a pena de perdimento ou multa equivalente (§3º).

Entende-se inócua a discussão sobre a existência ou a comprovação de efetivo dano ao Erário, visto que decorre do texto da própria lei: Decreto-Lei nº 1.455/1976 : "Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: ...", elencando incisos, cujas infrações ali relacionadas considera-se dano ao Erário, punível com perdimento. Discute-se a subsunção dos fatos às normas contidas nos referidos incisos, v.g., no inciso V, onde o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, mediante fraude ou simulação, tornando-se necessário que esses elementos sejam provados ou presumidos, a depender da modalidade da interposição fraudulenta identificada.

No mesmo precedente supracitado, da 1ª TO/3ª Câmara, no Acórdão nº 3301-002.637, de 18/03/2015, se entendeu:

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.

Aqui a prova necessária é da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Prova exigida do importador, em razão da inversão legal do ônus probatório, promovida pelo § 2º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Não provado, presume-se interposição fraudulenta, considerada dano ao Erário, punível com pena de perdimento.

Conforme relato da Fiscalização, a importadora foi intimada a justificar a origem dos recursos não identificados e a comprovar, através de documentos, a origem lícita da disponibilidade dos recursos necessários para as operações de importação, porém, as origens destas transferências não identificadas não foram devidamente justificadas (fls. 43/44).

Do ponto de vista da Recorrente, impugnou (fls. 3495/3496) pela precariedade da análise feita apenas pelos históricos dos extratos bancários e sem cotejamento com a contabilidade, apontado esse como um dos motivos de não terem sido identificados todos os depositantes, pagamentos dos preços de alienação das mercadorias e margem de lucro operacional. Ao recorrer, conclui (fl. 3669), aduzindo que: *"Ademais, não há prova inequívoca que em todas as operações houve antecipações de valores, pelo que não há prova de interposição fraudulenta para embasar o perdimento de todas as operações da recorrente."*

Contrapondo os argumentos da acusação fiscal e da impugnação da Recorrente, o órgão julgador *a quo* entendeu que:

"Ademais, não restou comprovada a origem da totalidade dos recursos, uma vez que toda movimentação financeira da F.GARCIA se dá com a tomada de empréstimos bancários, empréstimos da DISPROPAN ou depósitos não identificados, sendo que neste último caso não há qualquer comprovação de que estes depósitos se referem a receitas operacionais de vendas, ficando indefinido qual seria a sua verdadeira origem."

Neste caso, a presunção da interposição fraudulenta milita a favor do Fisco, uma vez que a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados está explicitamente presente no texto do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:..."

Concluiu, portanto, a decisão recorrida: *"...uma vez que toda movimentação financeira da F.GARCIA se dá com a tomada de empréstimos bancários, empréstimos da DISPROPAN ou depósitos não identificados,..."*, não relacionados às receitas operacionais e não provada a origem desses valores, caracterizado estaria que, em todas as operações, houve antecipações de valores, mesmo porque, não foram identificados valores, com origem comprovada, suficientes à suportar as operações de comércio exterior.

Não há de se exigir da Fiscalização, nesse ponto, outras provas sobre a movimentação financeira dos envolvidos, primeiro, porque o ônus probatório estabelecido por lei é do importador, segundo, porque os intervenientes, após entrega voluntária de documentos bancários, passaram a alegar coação, por meio da intimação fiscal, e direito ao sigilo bancário, explicitando suas intenções de não mais facilitar provas extraídas da movimentação financeira, insurgindo-se contra o *princípio da verdade material* que alega defender e recorre suplicando pela observância, esquecendo-se que a busca pela verdade material implica o dever de investigação das *autoridades tributárias e aduaneiras da União* (parágrafo único, do art. 4º, da MP nº 765/2016), somado ao dever de colaboração do particular.

Quanto aos pleitos de restituição e/ou compensação de ofício dos tributos pagos nas importações, assim como outras matérias não prequestionadas (quebra de sigilo bancário; inclusão do PIS-importação e COFINS-importação no valor aduaneiro; aplicação do artigo 112, do CTN, em caso de dúvida quanto a natureza ou graduação da penalidade), entendo não devam ser conhecidas, pois, as questões não foram sequer citadas na Impugnação ou enfrentadas pela r. decisão recorrida, operando-se a preclusão, salvo sobre questões de ordem pública que entenda o Colegiado aplicáveis de ofício, no caso, o direito à exclusão do

ICMS e do PIS-importação e COFINS-importação no **valor aduaneiro, base de cálculo da multa aplicada**, nos termos do RE nº 559.937/RS, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/73, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o §2º, do art. 62, do RICARF/15.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 559.937-RS

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. [...]

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. (...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

Com a declaração incidental de inconstitucionalidade do texto do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, instituidora do PIS-importação e da Cofins-importação, a qual previa acréscimos às bases de cálculo, do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e das próprias contribuições, tais **valores deixaram de compor o valor aduaneiro** das mercadorias importadas, porém, decisão de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, não para cobrança de multas em infrações, mas, **apenas, para fins de cobrança das referidas contribuições sociais**, nos limites em que a questão foi decidida no RE nº 559.937/RS.

Pelas razões expostas, entendo, deva ser preservada a decisão administrativa de primeira instância, mantendo-se parcialmente a autuação fiscal, quanto a infração da interposição fraudulenta presumida (não comprovada a origem de parcela dos recursos transferidos), visto não provada pelo importador a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em parte das operações de comércio exterior.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo-se parcialmente a exigência fiscal.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado,

Externo no presente voto minha divergência em relação ao voto do relator, especificamente no que pertine à parte por ele provida do recurso voluntário, em dissidência que foi majoritariamente acompanhada no seio do colegiado.

Tenho, no entanto, como necessários alguns esclarecimentos iniciais no que se refere às distinções entre as chamadas “interposições fraudulentas presumidas” e “interposições fraudulentas comprovadas”, no que se refere ao caso em análise. Nos demais assuntos, como o referente ao “dano ao Erário” e às preliminares, acompanho o posicionamento do relator.

A distinção entre tais modalidades, que ocasionam penalidades diversas a sujeitos distintos, tem sido recorrentemente invocada neste tribunal. Cito apenas, a título exemplificativo, votos de minha relatoria unanimemente acolhidos por este colegiado recentemente, em 2016 e 2017:

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição fraudulenta, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. **A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação.** Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e **aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa,** com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. **A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado.** A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”. (Acórdão nº 3401-003.158, sessão de 27 abr. 2016)” (No mesmo sentido o Acórdão nº 3401-003.094, também unânime e de minha relatoria) (grifo nosso)

“INFRAÇÕES ADUANEIRAS. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. **Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria** (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). **A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada,** conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora **a multa por acobertamento** (Lei nº 11.488/2007) **afete somente o acobertante,** e justamente pelo fato de “acobertar”, **quando identificado o acobertado.**” (Acórdão nº 3401-003.312, sessão de 25 jan. 2017)” (grifo nosso)

“RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. RELAÇÃO

COM A MULTA POR CESSÃO DE NOME PARA ACOBERTAMENTO/OCULTAÇÃO. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. MAIS DE UMA PESSOA. POSSIBILIDADE. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, pode ser aplicada, conjunta ou isoladamente, a todos os que cederem seu nome com vistas a acobertar/ocultar o real interveniente na operação.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.” (Acórdão nº 3401-003.289, sessão de 24 jan.2017) (grifo nosso)

No caso concreto, o Relatório de Fiscalização informa que foram efetuadas 136 importações de farinha de trigo da Argentina pela empresa “F. GARCIA” (revel), de janeiro de 2009 a julho de 2013 (lista de declarações às fls. 28 a 38).

Já no início da fiscalização, em 17/10/2013, verificou-se que a empresa “DISPROPAN” funcionava no mesmo endereço da “F. GARCIA”, com as mesmas instalações e logística, sendo o responsável pela “F. GARCIA” o Sr. “FRANCISO PAEZ”, sócio da “DISPROPAN” ex-sócio da “F. GARCIA” (cuja única sócia era sua mãe, que residia fora do país, ficando com ele a administração “informal” da empresa, pois não possuía procuração específica).

Depois de analisar a documentação apresentada pela empresa, que incluiu extratos bancários espontaneamente apresentados, a fiscalização concluiu (fl. 39) que:

A partir de uma análise preliminar das informações contidas nos Livros Diário, Razão e nos extratos de Contas Correntes apresentados (bancos Bradesco, Real e Santander), verificamos uma grande quantidade de empréstimos recebidos, transferências de valores da empresa DISPROPAN e de outras contas ou depósitos não identificadas, e ainda da pessoa física Francisco Paez para a conta corrente da F. GARCIA, desde o início do período analisado, que forneceram os recursos necessários para saldar seus compromissos, inclusive junto ao fornecedor externo (remessa através de contrato de câmbio) e para quitar as outras obrigações relativas às importações (recolhimento de tributos, pagamentos de armazenagem, transporte, despachantes, etc.).

A análise da documentação contábil relativa ao período de 2009 a 2013, apresentada pela F. GARCIA, **demonstra claramente sua dependência dos valores recebidos da empresa DISPROPAN e também de outras transferências/depósitos com remetentes não identificados.**

Na sequência, a fiscalização comprova, pelo fluxo financeiro consolidado da empresa, que a importadora (“**F. GARCIA**”) não teria saldo em sua conta bancária para o fechamento do contrato de câmbio das importações sem as referidas transferências bancárias (fls. 40/41), que *“as transferências bancárias eram realizadas sempre que a empresa necessitava quitar despesas, em especial importações”*, e que *“os depósitos não estão vinculados a recebimentos de vendas efetuadas pela empresa ou outras atividades operacionais”*.

Perceba-se, pela tabela de fl. 43, abaixo reproduzida, que as entradas de recursos (inclusive da “**DISPROPAN**”) não correspondem necessariamente a pagamento de vendas, mas a “empréstimos”.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS (R\$)					ENTRADAS (R\$)
ANO	DISPROPAN	NÃO IDENTIFICADAS	IDENTIFICADAS	TOTAL DAS TRANSFERÊNCIAS	IMPORTAÇÕES (VALOR ADUANEIRO)
2009	1.845.276,00	282.325,95	157.172,40	2.284.774,35	2.175.355,89
2010	924.765,00	4.046.112,44	258.780,00	5.229.657,44	3.765.810,47
2011	1.177.623,30	2.381.831,29	812.926,00	4.372.380,59	3.457.470,16
2012	1.948.559,00	1.117.004,76	36.000,00	3.101.563,76	2.093.544,71
2013	1.252.661,00	652.687,90		1.905.348,90	2.582.776,22
TOTAL	7.148.884,30	8.479.962,34	1.264.878,40	16.893.725,04	14.074.957,45

Intimada a comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, a “**F. GARCIA**” não informa de quem seriam os depósitos não identificados, mas reconhece que os valores transferidos pela “**DISPROPAN**” não se referem necessariamente a vendas, mas a “empréstimos sem ônus”, tendo em vista ambas as empresas pertencerem ao mesmo grupo familiar.

Não necessitaria a fiscalização aprofundar a simbiose evidenciada entre as empresas, e poderia ter sido a autuação simplesmente lavrada com fundamento na presunção constante no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, para tais operações efetuadas com recursos provenientes de fontes não identificadas. Por isso entendeu o relator que haveria parte da autuação sido lavrada para “interposições presumidas”.

Não vejo o fenômeno pela mesma lente, no entanto. A uma porque o relatório fiscal não termina na citação do dispositivo legal que trata da presunção de interposição, que

elidiria a multa por ocultação, fazendo nascer a necessidade de declaração e inaptidão da empresa. E, a duas, porque, diante da ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilização na operação de comércio exterior, a fiscalização não fica impedida de concluir em relação à identidade do ocultado, com base em outros elementos. Nada impede que, diante do cenário da presunção constante no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, a fiscalização prossiga em seus trabalhos, buscando identificar o ocultado.

Não entendo que exista, no caso, então, uma autuação por interposição presumida, nem em relação à parcela cuja origem dos depósitos não foi identificada. E basta uma leitura integral, e não fracionada (ou de excertos) da autuação, para que se conclua isso. Tal imputação seria, por certo, incompatível com a inserção da “DISPROPAN” no polo passivo da autuação, na parcela mantida pelo relator (importações efetuadas com recursos de origem não comprovada). E também incompatível com a noticiada multa por ocultação, em relação a essa mesma parcela.

Por certo que a fiscalização, ao se deparar com a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, decidiu ir além, e buscar outros meios de evidenciar o ocultado nas operações. E, também por certo, que a existência de instalações comuns, simbiose de empresas de mesmo grupo familiar, depósitos identificados de sócio da “DISPROPAN” e ex-sócio da “F. GARCIA”, operaram para que o fisco externasse conclusão que não deixa dúvidas de que a autuação se refere integralmente a interposição comprovada (fl. 45):

Além da total dependência financeira já demonstrada neste relatório da F.GARCIA em relação à empresa DISPROPAN, há outras evidências gerenciais/operacionais/comerciais que comprovam que a empresa F. GARCIA foi convertida em um “setor de importação” da DISPROPAN por seu ex-sócio administrador Francisco Paez Garcia, sob sua administração de fato, conforme demonstram as evidências a seguir relacionadas:

Chegamos à mesma conclusão, analisando de forma sistemática as operações, no cenário simbiótico, em que ambas as empresas tinham a plena consciência de que operações estavam a efetuar, o que é substancialmente avesso ao precedente relacionado pelo relator (Acórdão nº 3401-003.174, de 17/05/2016), no qual uma das partes não tinha ciência de que a outra estava a ocultá-la em uma operação de importação, tendo elementos fundados para crer que estava a adquirir produtos no mercado interno.

Endossamos, para chegar a tal conclusão, várias das premissas externadas no relatório fiscal, como a ausência de capacidade operacional aliada às assinaturas nos contratos de câmbio, a dependência financeira e comercial da “F. GARCIA” em relação à “DISPROPAN” e a própria falta de objeto comercial da “F.GARCIA”, cujas vendas sequer são suficientes para cobrir suas despesas de importação, os empréstimos da “F. GARCIA” que sempre contaram com o Sr. “FRANCISO PAEZ”, sócio da “DISPROPAN” ex-sócio da “F. GARCIA” como contratante e devedor solidário (até quando não mais fazia parte do quadro societário da “F. GARCIA”).

Repita-se: por mais que a fiscalização, em determinados excertos do relatório fiscal, pareça tratar de duas infrações, as conclusões de tal relatório falam por si (fl. 52), e sequer são calcadas no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

Conforme demonstrado neste relatório, o verdadeiro responsável pelas operações de importação foi a empresa DISPROPAN, a real proprietária das cargas importadas. Conclui-se que as operações de importação realizadas pela F. GARCIA entre 2009 e 2013, **só ocorreram em decorrência da necessidade da DISPROPAN**. Este fato caracteriza a vinculação entre as empresas nesta importação, ou seja, esta operação foi realizada por ambas as empresas, conjuntamente.

Conforme o exposto, lavramos o presente Auto de Infração em que são **solidárias as empresas DISPROPAN e F. GARCIA**, em relação à multa de conversão de perdimento, correspondente ao valor aduaneiro da carga, definida no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Sobre as especulações a respeito da existência ou não de interposição “fraudulenta”, e endossando o próprio precedente utilizado pelo relator, convém fazer a precisa distinção.

Não há interposição fraudulenta quando a interposição é lícita (nas modalidades de importação permitidas – conta e ordem e encomenda) ou quando o ocultado não tem como saber que está a adquirir produtos que serão objeto de uma importação (utilizo aqui o exemplo corriqueiro da pessoa que entra em uma loja de eletrodomésticos, e adquire e paga um televisor, que a loja promete entregar em 30 dias, mas que, sem avisar ao comprador, importa na semana seguinte, ocultando que sabe de antemão que será a ele entregue), ou adquire no mercado interno produto distinto daquele(s) importado(s) (mencione-se aqui o comprador que demanda uma aeronave e paga adiantado, ao menos em parte, à EMBRAER, que passa a importar partes e peças para fabricá-la, sabendo que o produto final se destina àquele comprador). Eis alguns exemplos de interposições ou ocultações que não são fraudulentas.

No entanto, se ambas as partes têm a plena consciência de que a mercadoria importada, de fato, não se destina àquele que consta como importador na declaração de importação, e contribuem, como no caso, com pessoa física que atua em comum, representando ambas (ainda que sem poderes), para prestar ao fisco informações que sabe não refletir a realidade da operação, tem-se interposição fraudulenta.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

ROSALDO TREVISAN