



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

**Processo n°** 13839.002388/2004-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.296 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2016  
**Matéria** Interposição Fraudulenta Presumida  
**Recorrente** DDK COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. FATO INDICIÁRIO OCORRIDO ANTES DA PUBLICAÇÃO DA LEI QUE CRIOU A PRESUNÇÃO RELATIVA.

Configura violação do princípio da irretroatividade das leis considerar indiciário de interposição fraudulenta, evento ocorrido antes da publicação da lei que criou a presunção relativa.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. FATOS INDICIÁRIOS OCORRIDOS EM PERÍODOS DIVERSOS DOS PERÍODOS EM QUE OCORRERAM AS IMPORTAÇÕES.

A configuração da presunção relativa de interposição fraudulenta exige que os fatos indiciários guardem relação de pertinência com os períodos em que ocorreram as importações em relação às quais, presumivelmente, teria ocorrido a interposição fraudulenta de terceiros.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA ELIDIDA PELO CONTRIBUINTE. PROVA DA ORIGEM DOS RECURSOS.

Tendo o contribuinte se desincumbido do ônus da prova da origem dos recursos empregados nas importações objeto da autuação, conforme constatado em diligência fiscal, elide-se a presunção relativa de interposição fraudulenta.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 12/11/2004, lavrado para exigir a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias relacionadas nas declarações de importação registradas entre 11/11/2002 e 26/04/2004, conforme relação contida nas fls. 691/693.

Segundo os termos de verificação fiscal de fls. 451/452 e 686/694, foi constatado basicamente o seguinte: a) o contribuinte não comprovou a origem das integralizações de capital social (integralizações em espécie registradas no livro caixa em 02/02/1999, com depósito bancário efetuado em 24/06/1999); e b) existência de divergências entre o saldo escriturado e o saldo recomposto da conta Caixa/Bancos em 30/01/2002 e em 28/02/2002. O Caixa recomposto em 30/01/2002 era de R\$ 2.780,37, enquanto que o Caixa escriturado era de R\$ 33.866,67. Em 28/02/2002, o caixa recomposto foi **negativo** em R\$ 32.365,27, enquanto que o Caixa escriturado era de R\$ 20.049,39. O contribuinte apresentou suas justificativas, as quais não foram aceitas pela fiscalização, que acabou aplicando a presunção estabelecida no art. 23, V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002 a todas as declarações de importação do contribuinte registradas entre 11/11/2002 e 26/04/2004 (fls. 691/693). Tendo em vista que as mercadorias não foram encontradas para serem apreendidas, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente ao valor das mercadorias, conforme preceitua o § 3º do referido dispositivo legal.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em preliminar, a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, pois: a) a fiscalização teria desconsiderado de forma imotivada as provas apresentadas durante o procedimento fiscalizatório; b) inexistência de nexo de causalidade entre o período objeto da divergência contábil e o período em que ocorreram as importações autuadas; e c) indevida aplicação retroativa da MP nº 135/2003, que inovou o ordenamento jurídico passando a prever a conversão da pena de perdimento em multa. No mérito, a defesa alegou em síntese o seguinte: a) o fisco não se desincumbiu do ônus de provar o nexo de causalidade entre os indícios e o fato típico que rende ensejo à inflicção da penalidade; e b) ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Foram juntados documentos e solicitada perícia, com formulação de quesitos e indicação de perito.

Por meio da Resolução nº 1.072, de 16 de fevereiro de 2012, a 1ª Turma da DRJ - São Paulo II, converteu o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que fosse analisada a farta documentação juntada pelo contribuinte com a impugnação.

Os motivos que determinaram a baixa do processo em diligência estão explicitados às fls. 2883, *in verbis*:

"(...)

Foram realizadas importações no período de 11/2002 até 10/2004, conforme Relação Importações DDK Com. Import. Exportação Ltda, em anexo, a qual é parte integrante do presente Termo, no valor de R\$ 3.241.,934,51.

Portanto, há uma discrepância nas informações do Relatório Fiscal que abrange informações referentes à não comprovação da origem de recursos para as operações de importação no período de janeiro e fevereiro do ano de 2002 e o período objeto da aplicação da penalidade (novembro de 2002 a outubro de 2004).

**Quanto ao período objeto da aplicação da penalidade (novembro de 2002 a outubro de 2004), o Relatório Fiscal não traz qualquer informação a respeito da comprovação ou não da origem lícita de recursos para as operações de importação pelo importador para o período.**

Por outro lado, o impugnante junta farta documentação sobre esse período: (i) declarações de importação — DI; (ii) contratos de câmbio; (iii) as notas fiscais de entrada; (iv) notas fiscais de saída; (v) livros caixa; e (vi) todos os extratos bancários, com propósito de comprovar a origem lícita dos recursos, na forma do § 2º, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

"(...)"

Por seu turno, o objeto da diligência pode ser constatado no seguinte excerto da resolução à fl. 2884:

"(...)

Por isso, resolve-se converter o processo em diligência, para que a autoridade preparadora esclareça os seguintes pontos:

- 1) Os documentos juntados à impugnação ( de folhas 729 à 2.764) comprovam origem lícita de recursos para as operações de importação pelo importador para o período de novembro de 2002 a outubro de 2004?

"(...)"

Foi ainda determinada a intimação do contribuinte e que o perito por ele indicado respondesse aos quesitos formulados na impugnação.

A diligência foi cumprida, tendo o processo retornado à DRJ - São Paulo II com o relatório de diligência de fls. 3050/3055 contendo a seguinte conclusão (fl. 3055):

"(...)

## 2. Conclusão:

A Resolução 1.072 da DRJ II / SP, parte do processo de Auto de Infração nº 13839.002388 /2004-12 solicita o seguinte esclarecimento **“Os documentos juntados à impugnação ( de folhas 729 à 2.764) comprovam origem lícita de recursos para as operações de importação pelo importador para o período de novembro de 2002 a outubro de 2004?”**

Pela análise das operações de comércio exterior no período novembro de 2002 a outubro de 2004, dos documentos fiscais e contábeis bem como dos extratos bancários conclui-se ser factível que os recursos empregados tenham origem no operacional da empresa, através do resultado positivo – **compras de R\$ 3.241.933, 36 x recebimento de vendas de R\$ 4.226.301,71** – obtido das operações comerciais de compra e venda e dos empréstimos bancários.

(...)"

Por meio do Acórdão nº 16-56.437, de 26 de março de 2014, a 23ª Turma da DRJ - São Paulo julgou a impugnação improcedente. Foram rejeitadas as preliminares e no mérito ficou decidido que, ao contrário da conclusão o termo de diligência, a documentação apresentada pelo contribuinte em relação ao período em que foram registradas as DI autuadas, não comprova a origem dos recursos utilizados nas importações.

O julgado recebeu a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Data do fato gerador: 02/11/2002*

*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.*

*Se o importador não evidencia a fonte dos recursos, inclusive para quem vende no mercado interno, a fiscalização fica alijada de exercer seu trabalho, inclusive no tocante a identificar se o COMPRADOR no mercado brasileiro é PESSOA PREDETERMINADA e se exerce o “domínio do fato” sobre o importador.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido"*

À fl. 3266 constata-se que a tentativa de notificar o contribuinte do acórdão de primeira instância por via postal restou improficua.

A repartição publicou o edital de fls. 3267 no dia 20/05/2014 e o desafixou no dia 09/06/2014.

No dia 09/06/2014 o contribuinte assinou o termo de ciência pessoal de fls. 3269.

Em 03/07/2014 o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 3270/3285, alegando que a acusação de interposição fraudulenta foi baseada em equívocos cometidos na contabilidade e na emissão de documentos fiscais, em razão da inexperiência dos sócios, mas que tais equívocos não podem dar sustentáculo a tal acusação. Transcreveu trechos do relatório de diligência, destacando as passagens onde o Auditor-Fiscal incumbido do procedimento concluiu que os recursos utilizados nas importações efetuadas no período de novembro de 2002 a outubro de 2004 foram originados da atividade operacional da empresa. Disse que o relatório de diligência está conflitante com a acusação lançada no auto de infração e, em razão desse conflito, solicita a aplicação do benefício da dúvida (art. 112 do CTN). Atacou a decisão recorrida na parte em que não acolheu o relatório de diligência, pois o julgador *a quo* baseou sua decisão em ilações, afastando-se da verdade material, que sempre deve ser buscada no processo administrativo. Alegou que apurava o IRPJ pelo lucro presumido e que sua escrituração está conforme ao estabelecido no art. 527 do RIR/99, sendo que eventuais falhas devem ser entendidas como sanáveis e jamais para atribuir ao contribuinte intuito fraudador. Não há prova de que houve fraude e os documentos juntados ao processo, que foram devidamente examinados pelo fisco na diligência, comprovam exatamente o contrário da acusação fiscal, ou seja, que a autuada agiu com licitude e que os recursos empregados nas importações se originaram de suas operações.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

Conforme relatado, o edital de notificação do contribuinte foi publicado em 20/05/2014.

O art. 23, IV do Decreto nº 70.235/72 estabelece que se considera efetuada a intimação 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

Portanto, o décimo quinto dia contado da publicação do edital (20/05/2014) foi 04/06/2014, data na qual se deve considerar o contribuinte intimado do acórdão de primeira instância.

O prazo de 30 dias para apresentação de recurso começou a fluir em 05/06/2014, expirando em 04/07/2014.

Tendo em vista que o recurso foi apresentado em 03/07/2014, ele deve ser tomado como tempestivo.

Considerando que o recurso voluntário preenche os demais requisitos formais para sua admissibilidade, dele se toma conhecimento.

A partir da leitura do relatório, os senhores conselheiros já perceberam a gravíssima enfermidade da qual padece o auto de infração albergado neste processo.

Esse auto de infração encontra-se em estado terminal, pois: a) houve violação do princípio da irretroatividade das leis, uma vez que o fato tido como indiciário ocorreu antes da publicação da lei que criou a presunção relativa; e b) a presunção relativa foi mal aplicada pela Administração Tributária, pois os fatos tidos como indiciários ocorreram em períodos diferentes dos períodos em que as DI autuadas foram registradas, o que confirma a alegação efetuada na impugnação, quanto à inexistência de nexos causal entre o fato indiciário e as importações presumivelmente fraudulentas. Vejamos.

O art. 105 do CTN estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

A cláusula de vigência da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, assim estabelecia, *in verbis*:

*Art.63. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I-a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 31 e 49;*

*II-a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 11;*

*III-a partir de 1º de janeiro de 2003, em relação aos arts. 12, 37, 40 a 45 e 48;*

**IV-a partir da data da publicação desta Medida Provisória, em relação aos demais artigos.**

*Brasília, 29 de agosto de 2002; 181ª da Independência e 114ª da República.*

(Grifei)

A instituição da presunção relativa de interposição fraudulenta ocorreu por meio do art. 59 da referida Medida Provisória, mediante alteração da redação do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 nos seguintes termos:

*Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*"Art. 23. ....*

*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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 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."(NR)

(Grifei)

Portanto, por disposição legal expressa do art. 63, IV, as alterações introduzidas pelo art. 59 da MP nº 66/2002 no DL nº 1.455/76 só tiveram vigência e eficácia a partir de outubro de 2002.

Isso significa que antes de outubro de 2002 não existia a figura da interposição fraudulenta presumida **e nem havia lei elegendo a falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações como fato indiciário de interposição fraudulenta.**

Portanto, o auto de infração merece que este colegiado lhe dê a Extrema Unção, pois ao tomar em consideração fatos contábeis ocorridos em janeiro e fevereiro de 2002, violou o princípio da irretroatividade das leis, uma vez que as inconsistências verificadas nesses dois períodos não eram fatos indiciários de interposição fraudulenta, figura que só passou a ter existência jurídica a partir de outubro de 2002.

Ainda que não existisse essa gravíssima patologia, o caso concreto revela também a má interpretação e a má aplicação dos dispositivos da IN SRF nº 228/2002, pois suas disposições devem ser interpretadas em consonância com o disposto no art. 23, V, § 2º do Decreto-lei nº 1.455/76, que estabelece que a falta de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos deve guardar relação de pertinência com a **operação de importação** em relação à qual se presume a interposição fraudulenta.

Assim, a fiscalização não poderia tomar a não comprovação da integralização do capital social em 1999 como fato indiciário de interposição fraudulenta de importações efetuadas a partir de outubro de 2002. Isso porque a falta de comprovação da integralização do capital no valor de R\$ 5.000,00, só pode ter atingido as importações efetuadas próximas a essa data.

A movimentação revelada pelos livros anexados ao processo cria no espírito do julgador a convicção de que os recursos empregados em importações ocorridas a partir de outubro de 2002 tiveram outras origens totalmente diversas da integralização do capital efetuada três anos antes.

O mesmo se diga em relação às inconsistências verificadas em janeiro e fevereiro de 2002.

O fisco apurou inconsistências em apenas dois meses do ano de 2002 (janeiro e fevereiro) e aplicou a presunção a períodos posteriores, ocorridos entre outubro de 2002 e

abril de 2004 (fls. 691/693) ou entre novembro de 2002 e outubro de 2004, como consignado pelo julgador de primeira instância.

Ainda que o auto de infração não tivesse violado o princípio da irretroatividade das leis, a aplicação da presunção relativa, no caso concreto, violou frontalmente o art. 23, V, § 2º, do DL nº 1.455/76, pois os supostos fatos indiciários de interposição fraudulenta (diz-se "supostos" porque na época em que ocorreram eles não eram fatos indiciários), não guardam nexos de causalidade ou relação de pertinência com o período em que foram registradas as DI autuadas. O art. 23, § 2º do DL nº 1.455/76 e o art. 11 da IN SRF nº 228/2002 exigem que exista uma relação de pertinência entre o fato indiciário e a **operação** de comércio exterior. Além do auto de infração ter desrespeitado essa exigência legal, é totalmente fora propósito presumir que uma omissão de receita de aproximadamente R\$ 52.000,00, verificada no início do ano de 2002, financiou importações de valor superior a R\$ 3 milhões de reais, ocorridas entre outubro de 2002 e abril de 2004.

O auto de infração também merece ser cancelado em virtude desse motivo.

A Turma de Julgamento da DRJ - São Paulo, apesar de ter percebido essa patologia ao elaborar a resolução da diligência, silenciou a respeito dela quando pronunciou o acórdão recorrido, aproveitando-se da documentação juntada pelo contribuinte para tentar demonstrar que também não teria sido comprovada a origem dos recursos empregados nas importações autuadas.

Embora a fiscalização tenha analisado a documentação e concluído que ela comprova que os recursos empregados pelo contribuinte tiveram origem no movimento operacional da empresa, o julgador de primeira instância considerou que a origem dos recursos não estaria comprovada porque os livros e os extratos bancários não identificam quem efetuou o depósito bancário ou o pagamento.

Ora, a própria escrituração e documentos apresentados constituem a prova que a DRJ se recusou a aceitar. Isso porque embora as partidas de diário realmente não identifiquem quem fez os pagamentos, o cruzamento das informações e valores lançados no livro caixa com os extratos bancários permitiu a identificação de quem fez o pagamento e qual o valor. Foi em razão disso que o exator incumbido de efetuar a diligência conseguiu identificar e nomear os clientes da autua e os valores recebidos (fls. 3052/3053).

Ora, se o fisco não questionou a validade dos registros contábeis do contribuinte, então, a teor do art. 9, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, a contabilidade do contribuinte faz prova dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Todos os valores recebidos estão lançados no livro caixa e devidamente suportados pelos extratos bancários. Então, como afirmar que a origem dos recursos não está comprovada? As origens são os recebimentos pelas faturas emitidas pelas vendas de mercadorias, tal como está contabilizado no livro caixa.

Além disso, a partir da fl. 3054, a fiscalização constatou que uma parte dos recursos empregados se originaram de empréstimos bancários contraídos no Banco HSBC nas seguintes datas e valores:

## Liberação Operação de Crédito - HSBC

Data	Valor
04/12/2002	R\$ 9.000,00
08/01/2003	R\$ 9.300,00
17/02/2003	R\$ 9.100,00
06/03/2003	R\$ 10.000,00

26/05/2003	R\$ 10.000,00
04/07/2003	R\$ 12.000,00
03/11/2003	R\$ 20.000,00
19/12/2003	R\$ 30.000,00
22/04/2004	R\$ 20.000,00

25/11/2004	R\$ 25.000,00
<b>Total:</b>	<b>R\$ 154.400,00</b>

Ora, algum dos senhores conselheiros se recorda de caso de interposição fraudulenta presumida no qual o acobertante tivesse obtido empréstimos bancários para financiar suas operações?

A documentação trazida pela defesa foi muito bem analisada pela fiscalização no Relatório de Diligência. Essa documentação não permite outra conclusão a não ser que os recursos empregados nas importações do período autuado neste processo teve origem na atividade operacional do contribuinte, e provieram dos clientes perfeitamente identificados no referido relatório fiscal.

Em resumo: a) houve violação do princípio da irretroatividade das leis, ao se considerar um fato como indiciário de interposição fraudulenta antes que houvesse lei que lhe atribuísse essa qualidade; b) houve má aplicação da presunção relativa, pois os supostos fatos indiciários ocorreram em períodos diversos daqueles em que ocorreram as importações presumivelmente fraudulentas; e c) houve comprovação da origem dos recursos em relação ao período autuado, fato constatado em diligência solicitada pelo próprio órgão julgador de primeira instância.

Com esses fundamentos, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim