



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

**Processo nº** 13971.004624/2009-15  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 3403-003.155 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO  
**Embargante** BRASILUX INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 04/03/2004 a 09/11/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. ERRO MATERIAL.

Os embargos de declaração se prestam ao questionamento de omissão, contradição ou obscuridade em acórdão proferido pelo CARF. Não identificados tais pressupostos, nem erros materiais, incabíveis os embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração. Esteve presente ao julgamento o Dr. Dante Aguiar Arend, OAB/SC nº 14.826.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte ao Acórdão nº 3403-002.865, de 26/03/2014, em face de “omissão”, “contradição” e “erro material”. Tal Acórdão representou o segundo julgamento efetuado por esta turma em relação ao processo (o primeiro foi proferido pelo Acórdão nº 3403-001.912, de 26/02/2013, no qual foi unanimemente dado provimento a recurso de ofício, determinando o retorno dos autos à DRJ para apreciação dos demais argumentos da impugnação).

A ciência do julgamento (Acórdão nº 3403-002.865) ocorreu em 02/06/2014 (cf. AR. de fl. 6532), tendo os embargos sido interpostos em 06/06/2014 (fls. 6563 a 6547).

Argumenta a embargante, em síntese, que houve:

- a) **omissão**, por impedimento dos conselheiros, segundo o art. 42, IV do Regimento Interno do CARF e o princípio da imparcialidade, e por impedimento do relator (art. 42-A do mesmo Regimento), não tendo sido a empresa cientificada do Acórdão nº 3403-001.912, de 26/02/2013;
  - b) **omissão**, por violação ao princípio da verdade material, pela falta de análise da alegação de ilicitude de provas;
  - c) **contradição**, porque o próprio relator concorda que a embargante é responsável solidária da empresa ocultante, sendo o importador o responsável principal pela infração, mas compreende que a embargante pode ser responsabilizada isoladamente pela infração;
  - d) **contradição**, porque afirma o voto condutor do acórdão que não se aplica ao caso concreto o Código Tributário Nacional, pois se está diante de penalidade, mas ao final afirma que é imprópria a analogia o direito penal;
  - e) **omissão**, por cerceamento de defesa, tendo em vista que a embargante estava impedida de apresentar documentos relativos a terceiro (a efetiva importadora);
  - f) **omissão**, por inexistência de interposição fraudulenta de terceiros, não havendo manifestação sobre o que é considerado adiantamento para fins de classificação como importação por conta e ordem, nem sobre a efetiva existência de adiantamento nas operações em análise;
  - g) **erro material**, em relação à DI nº 06/1357083-3, na qual o encomendante foi devidamente identificado nos dados complementares da DI, não existindo o pressuposto da autuação: a ocultação do encomendante;
- e

h) erro material, no que se refere à ilegitimidade passiva nas aquisições realizadas por terceiros (pois a embargante não é a proprietária das mercadorias).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os embargos de declaração foram interpostos com respeito ao prazo previsto no § 1º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno deste CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, passando a ser analisados quanto aos demais requisitos de admissibilidade.

A ementa do Acórdão embargado dispõe (em relação às matérias aqui discutidas):

“(…)

*RESPONSABILIDADE. INFRAÇÕES. IMPORTAÇÃO. SOLIDARIEDADE. AUTUAÇÃO ISOLADA DO IMPORTADOR DE FATO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*A ausência do importador de direito na autuação (ocultante) não exclui a responsabilidade do autuado (importador de fato / ocultado).*

(…)

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.*

*A interposição, 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 (art. 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”.*

*IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. PRESUNÇÃO. RECURSOS. TERCEIROS.*

*Conforme art. 27 da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. (...)*

Cabe iniciar a análise dos embargos pelas omissões apontadas (itens “a”, “b”, “e” e “f” do Relatório).

Já de início, é importante destacar o equívoco da embargante ao referenciar os arts. 42, IV e 42-A do Regimento Interno do CARF como impeditivos da apreciação de recurso voluntário por este colegiado após ter sido por ele proferida decisão que anteriormente dava provimento a recurso de ofício.

Não houve, no caso, supressão de instância, nem violação regimental.

Ao julgar o recurso de ofício, em 26/02/2013 (Acórdão nº 3403-001.912), esta terceira turma (com participação de quatro dos seis atuais componentes do colegiado), seguindo unanimemente voto por mim relatado, entendeu que não existia a nulidade levantada pela DRJ (tribunal administrativo de primeira instância, composto por julgadores diversos). Assim, deu provimento ao recurso de ofício, “*determinando o retorno dos autos à DRJ para apreciação dos demais argumentos da impugnação*”.

Veja-se que o retorno dos autos à primeira instância se dá justamente “*para que não se configure supressão de instância*”, conforme expressamente constava ao final do voto (fl. 3642).

Assim, a DRJ (primeira instância) efetua novo julgamento, em voto conduzido pelo mesmo relator do primeiro julgamento, mantendo-se 3 dos 4 componentes daquela turma de piso presentes no julgamento anterior. E não há qualquer irregularidade no procedimento, visto que o novo julgamento de primeira instância (efetuado em 20/11/2013 - fls. 6328 a 6350) aprecia matéria diversa daquela analisada no julgamento efetuado em 27/08/2010 (fls. 3610 a 3618).

O mesmo fenômeno ocorre no novo julgamento do CARF, no qual é proferido o Acórdão objeto dos presentes embargos. O Acórdão embargado (Acórdão nº 3403-002.865, de 26/03/2014) analisa o Recurso Voluntário da empresa, em função da nova decisão da DRJ, e não o tema da nulidade, suscitado de ofício quando este tribunal foi instado a se manifestar no processo pela primeira vez (por meio do Acórdão nº 3403-001.912, de 26/02/2013).

Nenhuma matéria, assim, foi objeto de dupla análise pelo mesmo tribunal, não existindo qualquer vestígio de parcialidade nem no fato de ambos os julgamentos de piso terem sido efetuados pela mesma turma da DRJ (com mesmo relator, e leves alterações na composição do colegiado), nem no fato de ambos os julgamentos de segunda instância, no CARF, terem sido efetuados pela mesma turma (3ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção), também repetindo relator e a maioria da composição do colegiado.

O art. 42, IV do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, invocado para suscitar impedimento da turma, como se alertou de início, é totalmente inaplicável ao caso:

*“Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*

*(...)*

*IV - participado do julgamento em primeira instância.”*

No presente processo, nenhum dos julgadores de primeira instância (DRJ) atuou no julgamento de recurso, seja de ofício ou voluntário. Ou seja, nenhum dos membros do CARF em qualquer dos julgamentos (inclusive o referente ao acórdão embargado) participou da decisão exarada pela DRJ.

E o outro artigo (42-A), mencionado para alegar impedimento do relator, é igualmente sem conexão com a situação narrada nos autos:

*“Art. 42-A O Conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso especial.”*

Além de não estar em análise recurso especial, o artigo nitidamente busca que um mesmo relator não atue em diferentes instâncias no processo, em relação à mesma matéria. E no presente processo, a identidade de relator (seja na primeira instância/DRJ - Rui Kenji Ota), seja no CARF, foi em relação a diferentes matérias tratadas em um mesmo processo. É preciso endossar que nem a DRJ nem o CARF foram instados a analisar em suas decisões duas vezes a mesma matéria.

Inexistentes assim os impedimentos mencionados. E inexistente a mácula apontada ao princípio da imparcialidade, visto que analisados, cada qual a seu tempo, todos os argumentos recursais em duas diferentes instâncias administrativas.

Sobre a inexistência de ciência ao primeiro acórdão embargado, é preciso destacar que de fato, após o julgamento por este CARF, em 26/02/2013 (fls. 6301 a 6318), houve ciência à PGFN (em 07/05/2013 - fl. 6319), e posterior encaminhamento à DRJ pela Secretaria da 4ª Câmara da 3ª Seção (em 09/05/2014 - fl. 6321). Em 01/08/2013 o processo é encaminhado ao SECOJ/DRF/FOR (fl. 6322), e depois à SUTRI/CEGEP (em 05/08/2013 - fl. 6323), que o envia à DRJ de origem (Florianópolis - fl. 6326), ocorrendo o segundo julgamento de piso em 20/11/2013, sem que a DRJ registre a ausência de ciência. Ao tomar ciência da nova decisão da DRJ, em 29/11/2013, decisão esta que somente existiria na hipótese de provimento do recurso de ofício, a empresa apresenta em 20/12/2013 seu Recurso Voluntário, no qual não há qualquer pedido específico nas razões recursais como consequência à ausência de ciência do Acórdão anterior, havendo uma única menção à matéria na seção intitulada “FATOS”, no início do recurso (fl. 6401):

*“17. Antes de qualquer intimação da Recorrente, foi determinado o reenvio do processo administrativo ao Tribunal a quo para análise dos demais argumentos expostos na impugnação administrativa. Retornando os autos, a DRJ apreciou os demais argumentos, julgando parcialmente procedente a impugnação administrativa nos seguintes termos: (...).”*

Na sequência do recurso, não se afigura como relevante nem se questiona a matéria. Assim, não se entende aqui como omissão a ausência de análise pelo acórdão embargado, visto que o tema sequer foi objeto de demanda no recurso. De qualquer sorte, tanto a matéria constante do primeiro (Acórdão nº 3403-001.912, de 26/02/2013) quanto a matéria constante do segundo acórdão (nº 3403-002.865, de 26/03/2014) proferido por este CARF podem, nas hipóteses e nos prazos relacionados no Regimento Interno do CARF, ensejar a interposição de recurso especial. Possível, assim, por economia processual, suprir a ausência de

ciência, pois ainda há possibilidade regimental de se invocar a derradeira instância recursal do CARF.

A omissão apontada em relação à violação à verdade material, pela falta de análise da alegação de ilicitude das provas, calca-se na informação constante do acórdão embargado de que não havia identificação precisa dos documentos que seriam de origem ilícita. E a refuta informando exemplificativamente alguns documentos.

A simples leitura contextualizada do excerto do voto condutor do acórdão embargado que trata da matéria esclarece a questão:

*“A empresa recorrente afirma que a autuação teve por base documentos “supostamente apreendidos no estabelecimento da recorrente ou enviados pela Proimport”. Em relação aos documentos enviados pela “Proimport” (“papeletas de quitação de fechamento de câmbio”), afirma que são documentos internos de controle da importadora, que não possuem valor probante, nem vinculam a recorrente. No que se refere à correspondências comerciais (e-mail impressos), alega a empresa recorrente que não constam da relação de documentos retidos. Alega, por fim, que os documentos não têm origem individualizadamente identificada, e vários sequer estão assinados.*

*Como já expressei no tópico anterior, foi efetuada a retenção de caixas de documentos, e não de uma relação individualizada de documentos. As sete caixas retidas, seus nomes e conteúdos gerais (“declarações de importação e seus documentos instrutivos e demais documentos logísticos e/ou comerciais”) estão destacados no Termo de Retenção de fls. 135 a 138. Por outro lado, os documentos enviados pela “Proimport” são detalhados nas fls. 155 a 186.*

*A empresa recorrente conjectura a respeito de violação de sigilo telefônico ou de dados, fazendo crer que o fisco utiliza documentos além dos que foram retidos na “Brasilux” ou enviados pela “Proimport”. Mas não aponta individualmente eventual documento que tenha sido “plantado” na autuação irregularmente pelo Fisco. Em alguns casos (como o das “papeletas de quitação de fechamento de câmbio”), não refuta os documentos, mas ataca seu poder probatório, também sem argumentação específica que supedaneie o alegado.*

*Mais êxito teria a empresa recorrente em sua jornada recursal se se dedicasse a identificar especificamente tais documentos, tornando a discussão passível de análise concreta no plano contencioso.*

*Não há como acolher a alegação genérica de obtenção ilícita de provas quando não se indica especificamente a ilicitude, ou quais os documentos ilicitamente obtidos, sendo a mera alegação genérica de que há “e-mails” impressos que não estavam na documentação da empresa algo distante da especificação demandada.”*

Veja-se que mesmo depois da indicação específica de alguns documentos (em sede de embargos) ainda não aponta a recorrente os elementos que levam à convicção de que não estariam os documentos, v.g., nas caixas retidas, contendo “declarações de importação

e seus documentos instrutivos e demais documentos logísticos e/ou comerciais”. A embargante exige, sob o manto da verdade material, que o julgador apure sem que ela própria forneça elementos para tal.

Há que se ter em mente que a verdade material conforma-se em duas feições, como ensina James Marins:

*“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”<sup>1</sup>*

Inexistente, assim, a omissão apontada em relação à violação à verdade material, pela suscitada falta de análise da alegação de ilicitude das provas.

As outras omissões apontadas (por cerceamento de defesa, tendo em vista que a embargante estava impedida de apresentar documentos relativos a terceiro - a efetiva importadora; e por inexistência de interposição fraudulenta de terceiros, não havendo manifestação sobre o que é considerado adiantamento para fins de classificação como importação por conta e ordem, nem sobre a efetiva existência de adiantamento nas operações em análise) resultam de má compreensão ou de inconformidade em relação ao acórdão embargado, pois ambas são no mérito combatidas no voto condutor unanimemente acolhido na turma, especificamente nos tópicos 1.4 e 3.1, respectivamente:

*“A única influência da ausência de autuação da empresa “Proimport” sobre o presente processo é o alegado cerceamento de defesa, por não ter a “Brasilux” os documentos referentes às importações. Tal argumento serviu, inclusive, para supedanejar a procedência da impugnação no primeiro julgamento efetuado pela DRJ.*

*No entanto, se há algo inequívoco no presente processo é o fato de a empresa “Proimport” ter importado recorrentemente mercadorias para a “Brasilux”, que acompanhou todos os procedimentos relativos ao despacho de importação. Como já exposto aqui, a própria “Brasilux” confirma que a “Proimport” atuava importando mercadorias sob sua encomenda, e que ela (a “Brasilux”) não é uma singela adquirente.*

*Irrazoável, assim, crer que a não autuação da empresa “Proimport” tenha sido um obstáculo intransponível à defesa da “Brasilux”.*

*Na autuação, a conduta imputada é de que a autuada, importadora de fato (“Brasilux”), importou por intermédio de interposta pessoa, de forma fraudulenta. São juntados ao processo os documentos referentes a todas as 175 Declarações*

<sup>1</sup> MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 154.

*de Importação objeto da autuação (extrato da declaração e documentos instrutivos).*

*Quando o fisco solicita à autuada a apresentação das mercadorias importadas para fins de aplicação da pena de perdimento (fls. 2719/2710), a empresa informa (fls. 2722/2723) que a mercadoria de uma das DI foi consumida, e que, em relação às outras 174 DI:*

*“[...] não possui, em seus registros, quaisquer informações relativas às respectivas importações, o que leva a concluir que não foram importadas pela Brasilux.”*

*Por óbvio, não haviam sido importadas pela Brasilux. Tanto o fisco quanto a empresa recorrente o sabiam, e tinham conhecimento de que a importadora indicada nos documentos era a “Proimport”.*

*Verificando a documentação apreendida na empresa, e as alegações em sede de impugnação que confirmam ser as mercadorias importadas por encomenda da “Brasilux” à empresa “Proimport”, sendo que a “Brasilux” é que definia preços, quantidades e outros fatores relevantes da importação, é irrazoável a alegação de desconhecimento. Contudo, nessa etapa do processo ainda não estava instaurado o contencioso, que tem início com a ciência da autuação.*

*Inaugurado o contencioso, a empresa obteve cópia da documentação referente à autuação e documentos complementares constantes no presente processo (fl. 2986), e teve à sua disposição a íntegra do processo, onde consta, como aqui explicitado, toda a documentação instrutiva das 175 Declarações de Importação, o que lhe permitiria facilmente vincular, com base em seu registro de entrada, as notas fiscais correspondentes a tais declarações. Contudo, persistiu na impugnação (e ainda persiste em sede de recurso voluntário) a alegação de cerceamento de defesa pela impossibilidade de acesso à documentação da “Proimport” (empresa que, repita-se, era mera importadora de bens para destinação previamente acordada à “Brasilux”, nos termos por esta estabelecidos).*

*Não se vê, assim, a apontada mácula à defesa da autuada, cabendo também aqui, pela notória relação com o tratado no presente processo, transcrever outro excerto da mesma decisão unânime do CARF, aqui já referida:*

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO [...] CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NEGATIVA DE ACESSO À DOCUMENTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa por negativa de acesso à documentação, uma vez que a procuradora da Recorrente requereu e obteve cópia integral dos autos do processo.”<sup>2</sup>*

*Assim, correta a responsabilização da empresa “Brasilux” (independentemente do tratamento que se tenha dado à empresa*

<sup>2</sup> Acórdão 3802-00/914, CARF/2a TE/3a Seção, Rel. Cons. Solon Sehn, unânime, sessão de 21.mar.2012.

“Proimport”), restando ausente o alegado cerceamento de defesa.” (grifo nosso)

“Não se alongará aqui a discussão a respeito de a “Proimport” ser uma pessoa interposta à “Brasilux” nas importações, pois isso é incontroverso nos autos. A controvérsia reside na forma de interposição, lícita (na modalidade por encomenda, ainda que antes da legislação que veio a reger a matéria, como defende a empresa recorrente) ou fraudulenta (conforme sustenta o fisco, na modalidade por conta e ordem).

E, para tanto, é **relevante verificar o comportamento financeiro da operação**, que possibilita identificar diante de qual modalidade de importação se está, principalmente tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei nº 10.637/2002: “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste”.

Afirma a empresa recorrente, sobre o tema, que não suportou financeiramente a operação (como se demonstra em tabela relacionada à DI nº 04/0904819-9), sendo que a “Proimport” é que era a verdadeira financiadora das importações (e esta, “utilizando dos mecanismos comerciais, retardava o fechamento de câmbio, os quais (sic), as vezes eram quitados após o pagamento de algumas duplicatas”), e todos os pagamentos de duplicatas e fechamentos de câmbio ocorreram após a entrega das mercadorias, conforme planilha a ser anexada, elaborada pela importadora (“Proimport”), sendo que não existiu procedimento especial de verificação da origem dos recursos, no caso.

A inexistência de procedimento especial, destaque-se de início, não é impeditiva da autuação, ainda mais se os efeitos da verificação levada a cabo no procedimento fiscal tiverem finalidade idêntica.

Às fls. 2777/2778, a fiscalização destaca a origem dos documentos que utiliza, o que refuta a tese da não identificação da origem dos documentos levada a cabo pela empresa, e aqui tratada no tópico 1.2. Informa o fisco que os documentos de fls. 504 a 1443 (notas fiscais e documentos instrutivos) foram enviados pela “Proimport” e os de fls. 1444 a 2680 (extratos das DI, e documentos instrutivos - muitas vezes com claras características de estarem em elaboração), foram retidos na empresa “Brasilux”, com exceção dos contratos de câmbio e das “papeletas de quitação do fechamento”, também enviados pela “Proimport”. E as solicitações de numerário ora foram enviadas pela “Proimport”, ora retidas na “Brasilux”, havendo casos em que ambas as partes forneceram suas cópias de tal documento.

E com base em tais documentos, confecciona a planilha V (Saída das DI - mercadorias - da “Proimport” para a “Brasilux”), e detalha a fundamentação da autuação para cada DI, com base nos documentos instrutivos, nas “papeletas” e em e-mail trocados por representantes da empresa com importadores, fornecedores estrangeiros e outros operadores. Tal

*detalhamento, que consta da autuação às fls. 2780 a 2912, não é especificamente refutado pela empresa recorrente, que se limita a afirmar que as “papeletas” não possuem valor probatório, e que são documentos apócrifos.*

*É cediço que no comércio internacional a maior parte das questões é resolvida por contatos via e-mail ou pedidos que não são formalmente assinados ou registrados em cartório. Ademais, em relação à conduta imputada (interposição fraudulenta), não é de se esperar que as documentações que atestassem as fraudes fossem formalizadas e oficializadas. Seria exigir como requisito à autuação o irrazoável.*

*No que se refere ao financiamento das operações pela “Brasilux”, repita-se, a argumentação genérica sobre invalidade de documentos e o exemplo (em relação a uma DI) presente no recurso voluntário (com a promessa de planilha anexa) estão longe de refutar as provas existentes nos autos.*

*Veja-se que ao final da autuação a questão é sintetizada da seguinte forma:*

*“Em todas as importações, o suporte financeiro dos valores remetidos aos fornecedores no exterior foi inteiramente suportado pela empresa Brasilux, antes de a Proimport remeter as divisas através (sic) de contrato de câmbio em seu próprio nome, e após solicitação expressa da Proimport à Brasilux – mesmo independentemente de as mercadorias serem destinadas, formal e posteriormente, às outras três empresas do grupo Taschibra ou, minoritariamente, a outras empresas estranhas ao grupo.”*

*Ou, como destacou a DRJ:*

*“A fiscalização constatou que a ‘Brasilux Indústria Comércio Importação e Exportação LTDA’ tinha total domínio e conhecimento das importações operacionalizadas por intermédio da ‘Proimport Brasil LTDA’, tendo apreendido em seu poder documentos relativos às importações.*

*Fato determinante da caracterização da infração foi a constatação, por parte da fiscalização, de que a ‘Brasilux Indústria Comércio Importação e Exportação LTDA’ transferia recursos à ‘Proimport Brasil LTDA’ que os utilizava para fechamento dos contratos de câmbio referentes às mercadorias importadas. Para o feito a ‘Proimport Brasil LTDA’ encaminhava solicitação de transferência de recursos à ‘Brasilux Indústria Comércio Importação e Exportação LTDA’ detalhando os custos envolvidos nas importações (v. fls. 1461 a 2365).*

*Dessa forma, restou demonstrado que houve a ocultação da autuada ‘Brasilux Indústria Comércio Importação e Exportação LTDA’ com interposição fraudulenta da empresa ‘Proimport Brasil LTDA’ nas 175 operações de importação analisadas.*

*O fato de terem sido utilizados recursos da adquirente nas operações de importação da importadora, faz presumir que as operações foram realizadas por sua conta e ordem, nos termos*

*do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 (...)”E as peças de defesa não conseguem afastar as provas individualizadas por DI, constante na autuação.*

*Em algumas declarações de importação o modus operandi salta aos olhos. Veja-se a DI no 04/0231737-2, de 11/03/2004, registrada em 11/03/2004 (documentos às fls. 2644 a 2664, e descrição na autuação às fls. 2932 a 2936). Além da documentação instrutiva da DI, figura uma solicitação de antecipação de numerário, endereçada da “Proimport” à “Brasilux”, em 09/03/2004, com a descrição em minúcias dos custos a serem depositados em conta corrente (frete, taxa SISCOMEX...). E ao final da solicitação a “Proimport” esclarece que “caso o depósito seja efetuado em cheque, aguardaremos a compensação do mesmo (sic) para darmos início à nacionalização da mercadoria”. E segue a mensagem informando que “havendo urgência na nacionalização, favor efetuar um TED, pois nesta modalidade de pagamento o crédito é efetuado em aproximadamente 30 minutos em nossa conta corrente”. Se isso não for adiantamento de recursos, não se saberá o que o é. E o numerário solicitado foi prontamente transferido em 10/03/2004, pela “Brasilux”.*

*Em vista do exposto, revela-se absolutamente equivocada a tese da recorrente sobre eventuais atrasos no fechamento de câmbio.*

*Não se está aqui a discutir procedimentos contábeis, mas a tratar de interposição fraudulenta comprovada por meio dos próprios documentos enviados pelo ocultante ou apreendidos na empresa ocultada.*

*Procedente assim a argumentação de que a importação ocorreu por conta e ordem, tendo em vista que os recursos foram carreados pela empresa “Brasilux” à “Proimport”, como comprovado pelo fisco, e não afastado pela empresa recorrente.”*

Passa-se, então, à análise das duas alegações de contradição (itens “c” e “d” do Relatório). E ambas também resultam de má compreensão ou de inconformidade em relação à decisão embargada.

O fato de se afirmar no voto que há responsabilidade solidária não é de forma alguma contraditório à imputação individualizada de penalidade. E isso se esclarece por diversas vezes no voto:

*“Inquestionável, no presente processo, que a empresa “Brasilux”, autuada, tinha interesse comum na importação das mercadorias pelo importador de direito (“Proimport”) a ela destinadas, pois ambas as empresas previamente acordaram as condições da introdução das mercadorias no território nacional e sua posterior transferência para a “Brasilux”, participando a “Brasilux” ativamente do processo de importação. Por diversas ocasiões, em sua impugnação, a autuada o reconheceu explicitamente, afirmando que as operações eram feitas por sua encomenda: (...)”*

*“Não se apresenta, assim, a mínima margem de dúvida de que a empresa autuada é solidariamente obrigada em relação ao crédito tributário. Sem embargo, ante a ausência da importadora de direito (“Proimport”) no polo passivo da autuação, há de se destacar duas observações.*

*A primeira remete ao parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional (que estabelece não haver benefício de ordem na solidariedade tributária). (...)*

*A conclusão da DRJ, em seu primeiro julgamento, de que não se pode exigir crédito tributário de responsável solidário sem que se tenha autuado o contribuinte, assim, encontrava obstáculo interpretativo no art. 124 do CTN, pois a inexistência de benefício de ordem não se coaduna com a obrigatoriedade de autuação de um, de outro, ou de ambos os membros do polo passivo da relação tributária.*

*A segunda observação refere-se à natureza da exigência fiscal. Veja-se que o montante exigido é a título de penalidade, e não de tributo. A multa a que se refere a autuação decorre da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento às mercadorias irregular ou fraudulentamente importadas, ante sua não localização ou seu consumo.*

*A aplicação da pena de perdimento está prevista na legislação aduaneira (principalmente nos Decretos-Leis nº 37/1966 e nº 1.455/1976), que lhe outorga tratamento sensivelmente distinto daquele delineado na legislação tributária (inclusive no que se refere a ritos e instâncias julgadoras). O julgador a quo não deixou de tomar em conta esse fator, trazendo ao voto condutor do acórdão o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, que afirma responder pela infração, **conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie**, seja o importador, o adquirente de mercadorias por conta e ordem, ou o encomendante predeterminado”. (grifo nosso)*

*(...) Não se pode confundir a prática conjunta ou isolada com a responsabilidade conjunta ou isolada. É não só possível, mas frequente que agentes que concorrem conjuntamente para a prática de uma infração respondam de forma isolada, em autuações distintas, e, às vezes, com penalidades distintas.”*

E a responsabilização conjunta ou isolada decorre de expressa previsão legal, como esclarecido.

Sobre a informação de que não se aplica o Código Tributário Nacional pois se está diante de penalidade, e de que é seria imprópria a analogia com o direito penal, convém inicialmente transcrever os excertos do voto sobre os quais paira a suspeita de contradição:

*“A segunda observação refere-se à **natureza da exigência fiscal**. Veja-se que **o montante exigido é a título de penalidade, e não de tributo**. A multa a que se refere a autuação decorre da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento às mercadorias irregular ou fraudulentamente importadas, ante sua não localização ou seu consumo.*

*A aplicação da pena de perdimento está prevista na legislação aduaneira (principalmente nos Decretos-Leis nº 37/1966 e nº 1.455/1976), que lhe outorga tratamento sensivelmente distinto daquele delineado na legislação tributária (inclusive no que se refere a ritos e instâncias julgadoras). O julgador a quo não deixou de tomar em conta esse fator, trazendo ao voto condutor do acórdão o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, que afirma responder pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie, seja o importador, o adquirente de mercadorias por conta e ordem, ou o encomendante predeterminado. (...)*

Neste primeiro excerto resta claro que a penalidade aplicável não se refere a tributos algum, nem sua falta de pagamento. A penalidade é referente ao controle aduaneiro, e encontra previsão específica na legislação aduaneira (Decretos-Leis nº 37/1966 e 1.455/1976). E isso inclusive beneficiou a embargante, no que se refere à decadência, quando se deixou de aplicar o Código Tributário Nacional para aplicar a regra contida no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Assim, não se sustentou no voto que a natureza da infração é atrelada ao Direito Penal/Criminal, mas ao Direito Aduaneiro, por se constituir em uma penalidade prevista na legislação aduaneira. Parte-se, assim, para o contexto de onde retira a embargante o segundo excerto (que condena a analogia com o direito penal):

*“A penalidade não é por ocultar, mas pela hipótese de ocultação, pela ocorrência de ocultação.*

*Estaria correto o raciocínio da empresa recorrente se a multa em comento fosse a prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, pois aí sim o núcleo é “acobertar”/ceder o nome/ocultar:*

*(...)*

*A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é inaplicável ao ocultado. Já a penalidade pela infração prevista no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 é aplicável, conjunta ou isoladamente, a quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie (ocultante ou ocultado), conforme o já citado art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.*

*Assim decidiu esta turma de forma unânime recentemente:*

*“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.*

*A interposição, 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 (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. 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) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.” (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014) (grifo nosso)*

*E também é de se esclarecer que é imprópria a analogia com o processo penal, porque a autuação lavrada somente contra um dos envolvidos não tem o permissivo normativo de perdoar os demais.*

*Eventual ausência de um dos sujeitos passivos na autuação por certo não tem o condão de nulificar a autuação em relação ao outro, ou perdoar o outro. Poderia, no máximo, ensejar providências administrativas de autuação complementar (se ainda não existente), ou de responsabilização da autoridade autuante.*

*Enfim, é preciso recordar que o que se está aqui a julgar é a autuação da empresa “Brasilux”, e não a ausência de autuação da empresa “Proimport”. E não há dúvidas sobre a responsabilidade da empresa “Brasilux”.” (grifo nosso)*

Há que se tratar, por fim, dos erros materiais apontados (itens “g” e “h” do Relatório). E cada um deles é merecedor de um tópico específico no voto condutor do acórdão embargado.

O primeiro erro material apontado é em relação à DI nº 06/1357083-3, na qual o encomendante teria sido devidamente identificado nos dados complementares da DI, não existindo o pressuposto da autuação: a ocultação do encomendante. Veja-se o item 3.4 do voto unanimemente acolhido, que trata especificamente do tema que agora se tenta reapresentar sob a rubrica de “erro material”.

#### **“3.4. Da DI nº 06/1357083-3**

*A empresa recorrente sustenta que não houve interposição em relação à DI nº 06/1357083-3, pois o encomendante está devidamente identificado nos dados complementares da DI, tendo a DRJ alterado o enquadramento da autuação.*

*Em relação a tal DI, os documentos de fls. 2780 a 2784 (nota de débito, e mensagens eletrônicas) tornam inequívoco que a empresa “Brasilux” detinha o controle de toda a operação de importação, determinava alterações de documentos da “World Brazil” para a “Proimport” (burlando controles aduaneiros e limites de habilitação), suportando o ônus financeiro da operação (não só a remessa cambial, conforme se depreende das mensagens eletrônicas, mas as próprias despesas de despacho).*

*E, destaque-se que à época do registro da DI (09/11/2006) já era vigente a legislação que rege as importações por encomenda (Lei nº 11.281/2006 e IN SRF nº 634/2006), e que a “Brasilux” já usava as importações por encomenda em DI anteriores, que eram corretamente preenchidas no campo “adquirente”.*

*Mas, nesta, em específico (para a qual a “Brasilux” tinha conhecimento, como comprovado nos autos, que a mercadoria estava com “World Brazil” escrito nas caixas, mas que estava sendo intermediada a operação pela “Proimport”), o campo “adquirente” não foi preenchido como “Brasilux” (que seria a encomendante), mas com “Proimport”, fazendo-se menção à modalidade de encomenda somente no campo (informações complementares, que, por ser um campo aberto, não é tratado, em regra, por parâmetros sistêmicos de seletividade). Assim, aumentava a chance de canal verde (o que significa ausência de verificação da mercadoria pela Aduana). E, de fato, como se narra à fl. 2786, atingiu-se o objetivo: a DI foi selecionada para o canal verde.*

*Aí, com a burla aos parâmetros de seletividade, reside o mais claro exemplo de que a interposição nem sempre tem por escopo aspectos tributários.*

*E todas as informações registradas neste item foram explícitas na autuação.*

*Assim, quando a DRJ expressa entendimento de que restou plenamente demonstrado que a importação em análise foi efetuada por conta e ordem, tendo em vista que recursos utilizados na operação provieram da “Brasilux”, não está inovando, mas endossando os argumentos da autuação.*

*Improcedente, assim, o recurso voluntário nesse aspecto.”*

Resta, assim, patente que a matéria já foi tratada, existindo não erro material, mas inconformismo da embargante em relação ao decidido, o que não é atacável pela via de embargos.

E da mesma tentativa de rediscussão padece o outro “erro material” apontado, que se refere à ilegitimidade passiva nas aquisições realizadas por terceiros (pois a embargante não é a proprietária das mercadorias), e também mereceu tópico específico no voto condutor do acórdão embargado:

***“3.5. Da ilegitimidade passiva nas aquisições efetuadas por terceiros***

*A empresa recorrente afirma, por fim, que há ilegitimidade passiva nas aquisições realizadas pela “Eletrobrasil”, pela “All Home” e pela “World Brazil”, porque é impossível aplicar a pena de perdimento a figura distinta do real adquirente, tendo em vista que o responsável deve estar diretamente ligado à propriedade das mercadorias.*

*Como aqui já exposto, revela a autuação (no que não é refutada a contento nas peças de defesa) que em todas as importações, o suporte financeiro dos valores remetidos aos fornecedores no exterior foi inteiramente suportado pela empresa Brasilux, mesmo nas DI que eram “destinadas, formal e posteriormente, às outras três empresas do grupo Taschibra, ou,*

*minoritariamente, a outras empresas estranhas ao grupo”. Ademais, revela-se ainda que:*

*“A ‘Brasilux’ possuía em seu poder documentação acerca de duplicatas referentes a notas fiscais emitidas pela ‘Proimport’ a empresas estranhas ao grupo ‘Taschibra’, o que revela ingerência daquela na comercialização das referidas mercadorias, não obstante tratar-se de valores bastante insignificantes em relação ao total (0,7%).” Ou seja, mesmo nas importações que tinham por destino final outras empresas, o que de fato ocorria era uma interposição fraudulenta da “Proimport” em relação à “Brasilux”. Mesmo nas importações destinadas a terceiro, o suporte financeiro era da “Brasilux”, o que torna as importações por sua conta e ordem, por presunção legal (art. 27 da Lei nº 10.637/2002).*

*Ou, como bem observou a DRJ:*

*“O relatório fiscal especifica detalhadamente o modus operandi da interessada e demonstra, apontando os documentos comprobatórios, a origem dos recursos utilizados nas operações de importação. Nesse escopo, restou evidente que em todas as importações os recursos provieram da autuada. Portanto, ainda que algumas das notas fiscais de venda tenham sido emitidas como se outras empresas fossem as adquirentes das mercadorias, o fato não invalida a presunção legal de que as importações tenham sido realizadas pela autuada.”*

*Assim, improcedente nesse tópico a alegação do recurso voluntário.”*

Mais uma vez ausente qualquer situação ensejadora de embargos, havendo simples tentativa de reapreciação de mérito.

Assim, não se apurou nos presentes autos “omissão”, “contradição” ou “erro material”, pressupostos ensejadores de embargos. Há tão somente inconformidade da embargante em relação ao mérito da decisão exarada, em relação a diversos tópicos, o que não pode ser atacado pela via de embargos de declaração.

Tendo em vista o exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração apresentados, diante da não configuração de seus pressupostos ensejadores.

Rosaldo Trevisan

Processo nº 13971.004624/2009-15  
Acórdão n.º **3403-003.155**

**S3-C4T3**  
Fl. 6.559

---

CÓPIA