



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15165.720343/2016-54
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.341 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIFE MÓVEIS E OBJETOS EIRELLI - EPP E OUTROS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/03/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido têm diferenças essenciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Liziane Angelotti Meira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira. Em função de substituir o Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que teve o voto coletado em 17/08/2021, não participou da votação o Cons. Rosaldo Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Procurador (fls. 5909/5922), admitido pelo despacho de fls. 5934/5938, contra o Acórdão nº 3201-005.473, de 19/06/2019 (fls. 5894/5903), o qual deu provimento ao recurso voluntário, tendo sua ementa o seguinte teor:

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

Insurge-se a Procuradoria quanto ao fundamento do recorrido no sentido de que a interposição fraudulenta não presumida depende da comprovação pelo Fisco do dolo específico. Colaciona dois paradigmas. O primeiro, 3402-003.146 examina situação análoga, contudo decidindo no sentido de que a caracterização da infração prescinde de demonstração do dolo. Transcrevo sua ementa quanto à essa matéria:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.

É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário(dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art .23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência desta prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática.

A recorrente acostou, ainda, o paragonado 3402-004.848, com a mesma ementa acima transcrita, no ponto, decorrente de julgado da mesma Turma baixa, assinalando que ambos julgados não foram objeto de reforma posterior. Alega que o emprego de interposta pessoa é artifício seguidamente detectado em operações de comércio exterior. E que o art. 23 do DL 1.455/76 definiu como 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, infração punida com o perdimento das mercadorias.

Entende que *in casu* está configurada a interposição fraudulenta. A pessoa jurídica LIFE MÓVEIS constou como importador e adquirente na declaração de importação que embasava o despacho aduaneiro. Entretanto, ao final e em decorrência das ações fiscais realizadas, restou configurada a ocultação do responsável pela operação (nacionalização de objetos de ornamentação que seriam originários da China). Assevera que o tipo infracional em sua inteireza, em especial o disposto nos parágrafos do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, conclui-se que o principal escopo da norma não é punir a evasão tributária, mas sim aquela conduta que redunde em prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos, seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática, o qual, aliás, não está necessariamente associado ao pagamento de tributo. E arremata:

Deve-se ter presente que dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária.

A identificação do importador e a certeza sobre a regularidade de sua constituição e existência são aspectos que influem diretamente no controle da regularidade da própria importação, envolvendo aspectos de relevância maior, como a identificação da origem do capital empregado para a importação, a certeza da destinação das mercadorias, o que se insere no contexto amplo da cooperação internacional no combate às fraudes aduaneiras e ao contrabando, à lavagem de dinheiro. Deste modo, deve ser declarada a legalidade da atuação da autoridade impetrada em interromper o desembarço aduaneiro.

Nessa ordem de considerações, tem-se que a infração prevista no artigo 23 do Decreto-Lei (mais do que a só proteção de interesses tributários) tem por vocação prevenir riscos próprios de atividades aduaneiras. Por esta razão, o só fato de incorrer na conduta proscribida é suficiente para caracterização da infração, sendo despendendo demonstrar qualquer tipicidade subjetiva.

Alfim, pede o provimento do especial para reformar o recorrido.

Em contrarrazões (fls. 6051/6067), pede, O CONTRIBUINTE, em preliminar, o não conhecimento do recurso, sob o fundamento de inexistência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas, "especificamente quanto aos elementos fático-probatórios para caracterização da interposição fraudulenta". No mérito, consigna que não houve interposição fraudulenta, pontuando "que a fiscalização sequer apontou o sujeito acobertado no auto de infração". Ao final, pede que seja negado provimento ao especial fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Em relação ao conhecimento, não tenho dúvidas que deva o recurso ser conhecido. O despacho de admissibilidade recursal espancou qualquer dúvida. Confira-se:

Da análise do lançamento referente à situação fática de interposição fraudulenta (não presumida), nos termos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, como relatado na decisão, entendeu o colegiado do acórdão recorrido que a fiscalização deixou de comprovar o dolo e os danos quanto ao pagamento de tributos ou outras infrações na importação, destacando ainda que é pressuposto para a comprovação do dolo, a comprovação de seus efeitos materiais.

Já o colegiado do acórdão paradigma, diante da mesma situação fática, interposição fraudulenta (não presumida), entendeu que é prescindível a comprovação da efetiva ocorrência de dano ao Erário e dolo específico para a configuração da infração tipificada como interposição fraudulenta, conforme disposto no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Assim, existindo similitude fática, interposição fraudulenta (não presumida) e idêntica norma interpretada (art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76), divergiram os colegiados, recorrido e paradigma, quanto à tipificação da interposição fraudulenta (não presumida), nos termos do referido dispositivo legal (art. 23, inciso V, §§ 1º. e 3º. do Decreto-Lei nº 1.455/76), notadamente quanto à comprovação do dolo específico quando caracterizada a interposição fraudulenta não presumida.

Com no arrimo nesses fundamentos, conheço do recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora designada.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente em relação ao conhecimento do recurso. Tendo em conta que o posicionamento majoritário do colegiado foi pelo não conhecimento da peça recursal apresentada pela Fazenda Nacional, não se seguiu na apreciação de mérito.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional versa sobre eventual dissidência jurisprudencial sobre a seguinte afirmação: “a configuração de interposição fraudulenta (não presumida) depende da comprovação, por parte da autoridade fazendária, do elemento doloso”.

A Fazenda Nacional destaca no recurso que a legislação tributária interpretada de maneira divergente diz respeito ao artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Para tanto, indicou como paradigma os Acórdãos nº: 3402-003.146 e nº 3402-004.848.

O recurso, como verificado, é tempestivo. Entretanto, não se verifica o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, justamente por conta da existência de diferenças fáticas essenciais entre a discussão enfrentada no Acórdão recorrido e aquelas situações presentes nos Acórdãos indicados como paradigmas, como se esclarece a seguir.

Primeiramente, objetivando contextualizar os fatos, a Fiscalização acusa que teria ocorrido subfaturamento nos preços e interposição fraudulenta de terceiros pela ocultação do real adquirente das mercadorias importadas através da DI nº 14/0496922-7. Em razão disso, promoveu o arbitramento do valor aduaneiro, imputando aos recorridos a exigência da diferença dos tributos devidos e multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

No especial, reitera-se que a insurgência fazendária é quanto ao fundamento do recorrido no sentido de que a interposição fraudulenta - não presumida, dependeria da comprovação pelo Fisco do dolo específico.

Relativamente às razões que levaram o Colegiado a dar provimento ao Recurso Voluntário (Acórdão nº 3201-005.473, de 2019), o voto condutor foi assim fundamentado (fl. 5.902):

“No presente caso, faltou comprovar o dolo para caracterizar a infração de interposição fraudulenta na modalidade não presumida. O fato da empresa CONCEPPT MÓVEIS E OBJETOS EIRELI - EPP, CNPJ 05.315.143/0001-06 haver sido fiscalizada no passado não constitui elemento suficiente para a caracterização do dolo. Tão pouco a utilização de documentos relativos a processos anteriores é suficiente para caracterizar o dolo. **No caso em análise, a fiscalização deixou de comprovar o**

dolo e os danos quanto ao pagamento de tributos ou outras infrações na importação. A validade ou não do contrato de representação da marca Vanessa Taques é mero indício quanto ao dolo. Ocorre que a comprovação do dolo não pode repousar em indícios, sendo pressuposto para sua ocorrência a comprovação de seus efeitos materiais. Observo que a origem dos recursos não foi questionada. Além disso, a identificação das embalagens das mercadorias importadas faz prova a favor da Recorrente quanto a autorização do da marca VANESSA TAQUES.” (grifo nosso)

Resta claro que no voto condutor do recorrido, o lançamento foi cancelado por sua **insubsistência ante o precário procedimento fiscal realizado**, qual seja, falta de prova contundente de que teria ocorrido a interposição fraudulenta. Registra-se que a operação de importação foi realizada dentro da legalidade e que **não se trataria de uma discussão acerca do dolo**, mas sim a não ocorrência (ou falta de provas) do tipo infracional delineado.

De outro lado, o **paradigma 1**, Acórdão nº 3402-003.146, de 20/07/2016, possui a seguinte ementa (parte que interessa ao deslinde da questão):

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.

É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência desta prática infracional **basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro**, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática”. (grifo nosso)

Destaca-se, em complemento, excerto do Voto:

“Tais elementos de prova são suficientes para atestar a interposição fraudulenta apurada pela fiscalização em concreto, razão pela qual a discussão quanto à adequação ou não da margem de lucro perpetrada pela Recorrente nas operações de venda dos produtos importados para a empresa Mazola torna-se despicienda, já que incapaz de abalar tais conclusões servindo, eventualmente, apenas como reforço para o trabalho fiscalizatório.

Diante deste acervo fático-probatório, resta claro que, em relação às DI's n.s 11/1589040-0 e 11/2014917-9, de fato a Recorrente ocultou, indevidamente, a real importadora dos bens internados no país, a empresa Mazola, razão pela qual se faz necessária a manutenção da sanção aduaneira que lhe foi imposta pela fiscalização”.

O **paradigma 2**, Acórdão nº 3402-004.848, de 30/01/2018, possui a seguinte ementa (na parte que interessa ao deslinde da questão):

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.

É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência desta prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática”. (grifo nosso)

Destaca-se, adicionalmente, no Voto:

“Em sentido diametralmente oposto ao que fora desenvolvido pela recorrente, **é possível constatar que há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada por conta e ordem da recorrente**. Nesse diapasão é a proposta da

representante no país do fabricante estrangeiro (The Marketing Store Worldwide Consume/Products Ltda., doravante denominada The Marketing Store) para a recorrente, relativo a brindes (fl. 90), na qual constam todas as condições gerais de venda (fl. 91). Inclusive, tal documento atesta que a fatura seria emitida por intermediária Cotia Trading:

(...) **Contra tais fatos e provas a recorrente não trouxe qualquer contraprova.** Limitou-se a tecer considerações genéricas acerca da sua boa-fé e a licitude da operação empresarial perpetrada. Não demonstrou existir, portanto, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal, exatamente como determina o art. 373 Código de Processo Civil, aqui aplicado subsidiariamente, nos termos do art. 15 do citado Codex". (grifo nosso)

Verifica-se que os Acórdãos paradigmáticos decorrem de lançamentos fiscais nos quais **ocorreu a interposição fraudulenta** (mediante comprovação nos autos). Ou seja, não há como sustentar que esses julgados divergem do entendimento firmado no Acórdão recorrido, pois eles tratam de situações fáticas diversas (conjunto probatório diferente). Verifica-se ainda, que no recorrido, além de ausência do dolo, o Colegiado utilizou-se de outros fundamentos para cancelar integralmente o Auto de Infração.

Isso fica evidenciado quando se examinam os motivos expostos no voto do recorrido para afastar a exigência fiscal: i) que a operação de importação ocorreu de forma regular, não tendo ocorrido o tipo infracional de interposição fraudulenta; ii) que não restou comprovado o dolo nem tampouco foram comprovados os supostos danos quanto ao pagamento de tributos e outras infrações na importação; iii) que o procedimento realizado anteriormente na empresa Conceppt Móveis e Objetos não é elemento suficiente para caracterizar a infração; iv) que a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros foi devidamente comprovada pela empresa; e, v) que a empresa detinha autorização - através de contrato de cessão de uso, para utilização do marca Vanessa Taques.

De outra banda, nos Acórdãos **paradigmas** foi elencada uma série de fatos irregulares que levaram à conclusão acerca da ocorrência da interposição fraudulenta. Naqueles autos, foram devidamente demonstrados os elementos fáticos-probatórios pelo Fisco a fim de caracterizar o tipo infracional da interposição fraudulenta. Já no **recorrido**, como visto acima, a Fiscalização não apresentou provas capazes de sustentar a sua acusação fiscal.

Assim, temos que, para comprovação da divergência, a Contribuinte deveria ter trazido aos autos um paradigma apto a demonstrar efetiva dissidência jurídica / jurisprudencial, e não relativa à apreciação de provas em cada caso concreto e distinto.

Portanto, em razão da falta de similitude fática entre o Acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, entendo não ser possível estabelecer a divergência jurisprudencial alegada e, com a devida vênia, voto por **não conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

