



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15771.720440/2022-47
ACÓRDÃO	3402-012.774 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	QBX COMERCIAL IMPORTACAO E EXPORTACAO DE MERCADORIAS EM GERAL EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2021

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelos arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, considerada dano ao Erário, punida com a multa correspondente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas, revendidas ou tenham sido consumidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose de Assis Ferraz Neto, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Celso Jose Ferreira de Oliveira (substituto[a] integral), Mariel

Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo, peço vênha ara me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de aplicação de multa no valor aduaneiro da mercadoria decorrente de pena de perdimento.

O Importador TRENDS NEGOCIOS INTERNACIONAIS LTDA, CNPJ nº 30.748.482/0001-23 deu início a despachos aduaneiros ao registrar as DIs, identificando-se como importador por conta e ordem de QBX COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS EM GERAL EIRELI, CNPJ nº 29.169.807/0001-34, adquirente das mercadorias e Sujeito Passivo desse auto de infração.

Apurou-se, todavia, o cometimento da infração de interposição fraudulenta de terceiro por presunção legal em importação, nos termos do art. 689, inc. XXII, § 6º do Decreto nº 6.759 /09: o Sujeito Passivo não comprovou a origem dos recursos financeiros utilizados nas importações.

Diante desse conjunto de provas, autuou-se o Sujeito Passivo por interposição fraudulenta em importação, por presunção legal, aplicando-se multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias (processo nº 15771.720440/2022-47) - liberadas mediante prestação de garantias em favor da União prevista no art. 12 da IN RFB nº 1.986/2020 e revendidas conforme notas fiscais emitidas pelo autuado - formalizando-se Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15771 720.445/2022-70) e Representação de Inaptidão de CNPJ (processo nº 15771-720.446/2022-14) por irregularidade em operação de comércio exterior, como determina a legislação.

Cientificadas da exação em tela em 18/05/2022 (fl. 1.240), a autuada apresentou impugnação de fls.1.244 e ss em 17/06/2022, alegando, em síntese, que a multa não é cabível em razão de:

- O prazo regulamentar não é suficiente para a produção de prova pericial (perícia contábil), sendo necessário que o processo seja baixado em

diligência para a realização dessa prova, em respeito ao princípio da ampla defesa e contraditório;

- A Autoridade Fiscal não conseguindo reunir provas do ilícito que imputou, utilizou indevidamente a presunção legal de interposição fraudulenta;
- A aplicação da pena de perdimento no caso em tela transborda a previsão legal, além de ferir a presunção de inocência, disposta no art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal, na medida em que os fundamentos utilizados pelo Fisco não se aplicam ao caso concreto. O ato administrativo carece de legalidade, eficiência e proporcionalidade;
- A lei não autoriza a presunção de fraude e/ou conluio nas operações de importação, tais elementos devem ser provados pelo órgão fiscal, sob pena de fazer cair por terra a autuação;
- A verdade é que a operação narrada é uma operação típica de empresa de distribuição, como de fato é a Impugnante;
- Vale destacar outra solução de consulta que ampara a operação da Impugnante, a Solução de Consulta Cosit nº 90, de 25 de janeiro de 2017, assim ementada: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. USO DE MARCA. IDENTIFICAÇÃO DO CLIENTE NAS MERCADORIAS;
- Não há nenhuma demonstração de fluxo financeiro ou de mercadorias que descaracterize a legitimidade das operações da Impugnante, nem há nenhuma prova de que as mercadorias foram previamente encomendadas.;
- Resta claro que a r. Autoridade Fiscal deixou de fazer prova de suas alegações, em especial não demonstrou os elementos essenciais para a caracterização da fraude. Sem a suposta fraude, não há elemento danoso ao Erário, sendo a pena de perdimento medida excessiva e incabível in casu;
- A origem dos recursos utilizados pela Impugnante nas operações de COMEX em análise foi comprovada, não cabendo a exigência de comprovação da origem da origem;
- Pede que seja nulificada a ação fiscal, porquanto flagrantemente houve cerceamento do direito de defesa à empresa, tendo a Autoridade Fiscal agido com pessoalidade e parcialidade, com objetivo claro de imputar prática de infração à Impugnante;

- Protesta-se pela juntada posterior de eventuais documentos probatórios que se fizerem necessários para ampla demonstração de ausência de infração por parte da Impugnante, em respeito à busca pela verdade material;
- Apresenta petições de fls.1.276/1.279 em 26/07/2022 e de fls.1.290/1.315 em 11/08/2022.

A 17ª turma da DRJ, em 06 de dezembro de 2022, decidiu pela improcedência da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2021 DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelos arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, considerada dano ao Erário, punida com a multa correspondente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas, revendidas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, no qual apenas ratifica os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia sobre a suposta ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros sob a modalidade presumida, tendo sido aplicada a multa substitutiva da pena de perdimento, em operações de importação por conta e ordem de terceiro.

Em síntese, alega o recorrente: preliminarmente, i) nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa; ii) nulidade do auto de infração, por cercamento de defesa; iii) ausência de coerência da decisão e da violação do princípio constitucional da motivação; e, no mérito, i) afastamento da presunção por prova da regularidade das operações.

Pois bem.

Por entender que bem caminhou a decisão de primeira instância, peço vênia para me utilizar daquelas razões de decidir, como minhas, no presente processo:

DA NULIDADE

A interessada faz diversas considerações a respeito das falhas do presente Auto de Infração, as quais o tornam nulo. Como se observa no presente Auto de Infração, os procedimentos fiscais foram devidamente cumpridos com a análise da documentação apresentada pela requerente suplementadas com as pesquisas de dados da RFB. Portanto, buscou a verdade material dos fatos.

Ademais, no presente Auto de Infração está contida toda a fundamentação legal, a qual respalda a penalidade ora aplicada bem como toda a descrição dos fatos pertinentes, documentos, conforme descrito no presente Relatório (Art. 73, parágrafos 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003, regulamentado pelos arts. 529, inciso I, 531, caput e parágrafo único, e 573 do Decreto nº 7.212/2010).

O lançamento, objeto deste processo administrativo fiscal, foi formalizado mediante auto de infração e lavrado por ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, autoridade administrativa a quem compete privativamente a constituição do crédito tributário, fato que afasta a hipótese de nulidade prevista no inciso I do art. 59 do Decreto 70.235/72.

O Auto de Infração contém, por sua vez, os requisitos formais exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Somente a ausência total dessas formalidades é que poderia invalidar o lançamento, sobretudo, se desprovido da capitulação legal e da descrição dos fatos, uma vez que inviabilizariam o exercício da ampla defesa.

Não é, todavia, a situação verificada nesses autos. Depreende-se da leitura das razões de impugnação que a autuada revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram atribuídas, tendoas rebatido, de forma meticulosa, uma a uma, e, portanto, não ocorrendo cerceamento de defesa.

Ademais, o Decreto nº 70.235/1972, através de seu artigo 59, estabelece todas (numerus clausus) as situações em que os atos/procedimentos venham a ser considerado como nulos. Diz, citado dispositivo, que:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Esses – e somente eles – os vícios que determinariam a nulidade do ato administrativo.

Como nenhum deles veio, efetivamente, a ocorrer no presente processo – daí o porque não terem sido objeto de qualquer menção, pela contestação trazida – é de se descartar a possibilidade de o referido procedimento vir a ser objeto da pretensa nulidade.

DO MÉRITO

Encaminhados os autos do presente processo que trata da impugnação apresentada, procede ao julgamento nos termos do regimento interno da RFB.

Segundo a Fiscalização, a presente ação fiscal decorreu de procedimento fiscal no qual ficou comprovado que a autuada foi a PSEUDO ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS servindo como interposta pessoa para os reais adquirentes das mercadorias importadas.

As mercadorias foram adquiridas pela TRENDS NEGOCIOS INTERNACIONAIS LTDA, a qual se apresentou como importador cujas mercadorias foram integralmente vendidas à QBX COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS EM GERAL EIRELI.

No presente caso, o real adquirente da mercadoria não poderia manter-se oculto, pelo contrário, sua identidade deveria ter sido obrigatoriamente revelada, haja vista que a importação só está acontecendo por demanda e financiamento desta empresa, a quem cabe, inclusive, o ônus de comprovar perante a Receita Federal, ou outros órgãos competentes, em casos de fiscalização, a origem lícita dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

Em desrespeito à legislação, empresas deliberadamente mantêm-se ocultas nas operações de comércio exterior pelas mais diversas razões, a depender dos interesses envolvidos.

Dessa forma, mesmo que a importadora efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 634/06 e o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A Interposta pessoa diz-se daquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e o encobrando. Trata-se do presta-nome ou testade-ferro.

Age em lugar do verdadeiro interessado, que, por motivos não de todo lícitos, deseja ocultar sua participação num ato negocial. A falta de indicação do encomendante ou adquirente na DI, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e pela Lei nº 12.350/10).

No presente caso, a Impugnante foi a real adquirente das mercadorias importadas pela empresa TRENDS NEGOCIOS INTERNACIONAIS LTDA, com a aquisição das mercadorias, sem a devida informação na Declaração de Importação da real condição da operação de comércio exterior.

Na hipótese ora citada aplica-se a penalidade de perdimento, pois a interessada serviu de “adquirente”, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, incluiu na legislação brasileira a tipificação da infração “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, punível com a pena de perdimento das mercadorias (parágrafo 1º, do art. 23, do Decreto-Lei (DL) nº 1455/76), podendo ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não possa ser apreendida (parágrafo 3º do mesmo dispositivo).

“Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas

no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias, (incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...) § 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 focalizada, 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 20 de dezembro de 2010).”

Pode-se dizer que a interposição fraudulenta se caracteriza pela ocultação do verdadeiro importador de mercadorias estrangeiras, conforme definição constante do Decreto-Lei (DL) nº 1.455/76, de 7 de abril de 1976 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

A utilização de empresas interpostas para a realização de importações destinadas a terceiros passou a ser conduta punida com pena de perdimento das mercadorias importadas, bem como a ocultação decorre da não informação do responsável pela operação, a quem se destina as mercadorias e que pode fornecer, ou não, os recursos empregados.

A interposição se configura quando uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre a determinada parte (no caso a aduana) e outra (no caso, o verdadeiro adquirente).

A ocultação do verdadeiro responsável pela importação é método de se eximir da responsabilização pelos atos praticados. Sua caracterização como fraude decorre de disposição legal, pois a ação ou omissão atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma das suas características essenciais, qual seja, o sujeito passivo.

No caso de a importação ser materialmente destinada a terceiro, fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa na Declaração de Importação, configura-se a infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, como determina o art. 4º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 225/02.

Instrução Normativa (IN) SRF nº 225/2002, de 18 de outubro de 2002

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I – inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de

habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II – ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 1).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

No presente caso, ficou comprovado, após apresentação de documentos, que a empresa QBX COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS EM GERAL EIRELI, foi a pseudoadquirente das mercadorias importadas e operava como intermediária de outros adquirentes, sem observar as exigências legais para este tipo de operação.

Portanto, a impugnante é sujeito passivo do referido Auto de Infração, pois funcionou como interposta pessoa para a real adquirente das operações de comércio exterior, a qual foi comprovada pela DI, pelas notas fiscais de aquisição e pela Fatura Comercial.

Fica evidente que não apenas o importador ou exportador pode ser imputado pela responsabilidade aduaneira ou tributária, seja no processo de importação ou de exportação, seja por eventual falsificação, simulação, fraude nos documentos que acoberta as mercadorias importadas ou exportadas submetidas a despacho mas também qualquer pessoa interposta nas operações de interposição fraudulenta.

A Fiscalização verificou em análise das operações, sob os aspectos quantitativos e/ou temporais, que as mesmas foram para revenda a beneficiário predeterminado.

Primeiramente a interessada foi intimada por meio do Termo de Intimação, a apresentar documentos e esclarecimento a respeito das operações de comércio exterior realizadas no período ora fiscalizado (fls.32 e ss). As principais conclusões da auditoria fiscal são reproduzidas a seguir (fls.13 e ss):

- Os ingressos financeiros via cobrança bancária de títulos foram recebidos no mesmo dia ou em dia próximo ao da ocorrência de despesa vinculada a

cada uma das importações e em valor próximo ou suficiente para custear o dispêndio;

- Muitos dos boletos foram pagos antecipadamente, muito antes da data de vencimento do título, de maneira a abastecer o Sujeito Passivo dos recursos necessários ao custeio das importações;
- Ademais, a emissão desses títulos de cobrança bancária e a emissão de notas fiscais não tiveram a materialidade comprovada das operações com mercadorias que deveriam dar-lhes lastro;
- O próprio Sujeito Passivo não apresentou nenhum registro da negociação quando intimado a fazê-lo, alegando o uso de aplicativo de mensagem instantânea WeChat e a perda das tratativas;
- Em outras palavras, milhares de mercadorias diversas foram supostamente negociadas pelo Sujeito Passivo, conforme sua emissão de notas fiscais e de títulos de cobrança, e, todavia, nenhum registro das negociações entre ele e os destinatários de notas - pedido comercial, troca de e-mails, chat - foi apresentado por nenhuma das partes envolvidas;
- Além disso, o Sujeito Passivo apresenta em seus dados cadastrais o endereço de email (financeiro@wsicomex.com.br) e telefone (47 2122-9898) vinculados à empresa WSI Soluções em Negócios Internacionais, CNPJ nº 14.428.382/0001-63, que ainda que contratada para serviços de armazenagem, movimentação e transporte de mercadorias, reforça que a QBX não é a real interessada nas importações ou operações com mercadorias, atuando como interposta pessoa nessas operações;
- Diante desse conjunto de provas, autuou-se o Sujeito Passivo por interposição fraudulenta em importação, por presunção legal, aplicando-se multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias (processo nº 15771.720440/2022-47) - liberadas mediante prestação de garantias em favor da União prevista no art. 12 da IN RFB nº 1.986/2020 e revendidas conforme notas fiscais emitidas pelo autuado - formalizando-se Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15771-720.445/2022-70) e Representação de Inaptdão de CNPJ (processo nº 15771-720.446/2022-14) por irregularidade em operação de comércio exterior, como determina a legislação.

Importante reproduzir as constatações do Serviço de Gestão de Riscos Aduaneiros da Alfândega de São Paulo, o qual durante procedimento de análise aplicado a importações submetidas a despacho aduaneiro, identificou os seguintes indícios de irregularidades nas operações:

- Mercadorias importadas possuíam a marca “Victory”, algumas vezes escrita à mão nas embalagens, em outras impressa diretamente nas mercadorias, sem menção na DI;
- A Victory Eletromax foi a destinatária de nota fiscal emitida em 22.jul.2021 pelo Sujeito Passivo para venda de mercadorias similares às importadas, como cabos adaptadores de HDMI, cabos USB, fones de ouvido e suportes para celulares;
- O relatório da e-financeira aponta que a partir de 2020 houve diminuição em sua movimentação bancária incompatível com o aumento no volume de importações e de vendas no mesmo período, conforme informações de suas notas fiscais;
- As mercadorias importadas não são compatíveis com a atividade econômica do Sujeito Passivo: comércio atacadista de bicicletas, triciclos e outros veículos recreativos;
- O Sujeito Passivo tem apenas 2 funcionários conforme consulta a sistemas previdenciários. (GFip), indicando capacidade operacional desproporcional ao seu volume de importações;
- No que se refere aos preços das mercadorias, pesquisa preliminar indicava que alguns itens estão subfaturados numa média de 11 vezes. Sobre a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior cabe ainda destacar (fls.38 e ss):
- Nos pagamentos dos tributos federais incidentes nas importações, foi utilizado dinheiro de origem desconhecida: nas datas ou em datas próximas aos recolhimentos dos tributos, o Sujeito Passivo recebeu ingressos financeiros de origem desconhecida sem os quais não teria saldo para custear as despesas de importação, conforme extratos apresentados;
- Nesse sentido, ao menos R\$ 1,8 milhões foram aportados na conta do Sujeito Passivo para custear os recolhimentos de tributos, conforme recebimentos de títulos em cobrança bancária identificados nos extratos bancários, sem os quais, repita-se, não haveria saldo para pagamento dessas despesas;
- O extrato da conta bancária apresentado não é, isoladamente, suficiente para comprovar a origem dos recursos, haja vista a ausência da informação da identidade de quem efetivamente fez o depósito na conta do Sujeito Passivo. Um ingresso de cobrança pode, inclusive, se referir a diversos boletos pagos no mesmo dia, por diferentes pagadores, mas que aparecem

consolidados num único lançamento no extrato da conta corrente do titular;

- Desse modo, os extratos de movimentação de títulos mantidos em carteira de cobrança bancária, conhecido popularmente como francesinha, em que o banco lança, de forma consolidada, o montante dos títulos liquidados no período (em geral 2 dias úteis), foram exigidos
- Constatou-se pela análise dos extratos, que várias empresas aparecem como sacados, muitos com títulos de mesmo valor resultado de suposto parcelamento de fatura. Todavia, subvertendo a lógica do parcelamento, muitos dos títulos foram liquidados antecipadamente, muitos dias antes do vencimento do título, sempre nas datas próximas ou no mesmo dia do registro de uma DI em que ocorre o recolhimento dos tributos incidentes na operação;
- Nesse ponto é importante deixar claro que somente o extrato de movimentação de títulos em cobrança bancária não é suficiente para comprovar que os recursos que ingressaram na conta do Sujeito Passivo foram de fato pagamentos efetivamente realizados pelos sacados – aqueles que deveriam pagar o boleto;
- Isso porque o uso de boletos, títulos mantidos em carteira de cobrança bancária, é artifício conhecido quando se quer ocultar o real pagador: o pagamento de boletos bancários pode ser feito por qualquer pessoa, e que pode indicar qualquer nome de pagador ao banco ou mesmo o emitente;
- Note-se que o ingresso financeiro via cobrança bancária de título flagrantemente é recebido no mesmo dia ou em dia próximo ao da ocorrência de despesa vinculada a uma importação e em montante suficiente para custear o dispêndio.

Note-se ainda que pelos demonstrativos de cobrança de títulos, muitos deles além de terem o mesmo valor, datas próximas de vencimento, foram liquidadas antecipadamente, subvertendo a lógica e indicando tratar-se a cobrança de títulos de mero mecanismo para aportar dinheiro de origem desconhecida e sob pretexto de operações com mercadorias na conta do Sujeito Passivo para custeio das importações, ocultando os reais interessados nas transações de comércio exterior.

Quanto ao pagamento das mercadorias a Fiscalização constatou o seguinte (fls.43 e ss):

- As liquidações desses contratos, todavia, também foram realizadas com dinheiro recebido via cobrança bancária de boletos, cuja origem não foi comprovada;
- O total de contratos de câmbio liquidados em 01/10/2021 foi de R\$ 670.273.74. Todavia, como se viu, as contas bancárias do Sujeito Passivo foram abastecidas por liquidação de boletos mantidos em cobrança bancária em dia próximos às despesas vinculadas às importações.

Assim, R\$ 899.636.98 ingressaram na conta da empresa por meio de cobranças de títulos (R\$ 252.133,66, R\$ 58.858,52 e R\$ 588.644,80) dias antes da liquidação dos câmbios;

- Ressalte-se que cada uma das empresas foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos a respeito de algumas poucas notas fiscais selecionadas pela fiscalização, de valor e volume de mercadorias mais relevantes e de emissões recentes pela QBX, entre junho e agosto/2021. Tarefa simples de fácil e rápida execução. Ainda assim, as intimadas não foram capazes de apresentar provas de materialidade das operações;
- Ainda que a WSI Soluções em Negócios Internacionais, CNPJ 14.428.382/0001-63, tenha sido contratada pelo Sujeito Passivo para armazenar, movimentar e transportar mercadorias em geral, esses dados cadastrais reforçam que o quão a QBX é alheia às importações e às operações com mercadorias, atuando como interposta pessoa no comércio exterior, ocultando os reais interessados e a origem dos recursos usados por meio de cobrança de títulos bancários.

O que se constata nos fatos levantados pela Fiscalização Aduaneira é que os ingressos financeiros, via cobrança bancária de títulos, foram recebidos no mesmo dia ou em dia próximo ao da ocorrência de despesa vinculada.

Outros boletos foram pagos antecipadamente, muito antes da data de vencimento do título, de maneira a abastecer o Sujeito Passivo dos recursos necessários ao custeio das importações.

A emissão desses títulos de cobrança bancária e a emissão de notas fiscais não tiveram a materialidade comprovada em relação às operações com mercadorias que deveriam dar-lhes lastro.

O Sujeito Passivo não apresentou nenhum registro da negociação quando intimado a fazê-lo, além disso, verificou-se que em seus dados cadastrais o endereço de e-mail e telefone vinculados à empresa WSI Soluções em Negócios Internacionais. Referido fato, reforça que a QBX não é a real

interessada nas importações ou operações com mercadorias, atuando como interposta pessoa nessas operações.

Ademais, os pagamentos dos tributos das importações e a liquidação de contratos de câmbio foram feitos com dinheiro de origem desconhecida, recebido pela liquidação de boletos mantidos em cobrança bancária, cuja materialidade das operações com mercadorias não foi comprovada.

Pelo exposto, correta a conclusão da Fiscalização de que a operação de importação foi efetuada de forma diversa do que determina a legislação, ou seja, sem informar na DI que se trata de uma importação por ordem e conta de terceiros e sem declarar a existência da real adquirente, é considerada, por presunção legal, uma importação por conta e ordem de terceiros não declarada e caracteriza o ilícito de ocultação do sujeito passivo responsável pela operação mediante interposição fraudulenta de terceiros, punível com a pena de perdimento das mercadorias (Artigo 23, inciso V e parágrafos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, combinados com os artigos 675, inciso II, e 689, inciso XXII e parágrafo 6º do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/09).

Ademais, no caso a QBX COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS EM GERAL EIRELI, não logrou comprovar a origem lícita dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior, o que, segundo o DL 1.455/76, art. 23, § 2º, com a redação dada pelo art. 59 da MP 66/2002, permite presumir a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior, da qual faz parte a DI registrada em benefício da autuada.

Analisaremos, agora, o lançamento da multa de 100% (cem por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias que eram passíveis de aplicação da pena de perdimento por infração considerada legalmente como dano ao erário.

Com base no previsto no Art. 73 da Lei 10.833/03, verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita à pena de perdimento, em face do seu consumo, a autoridade administrativa competente deve determinar a extinção do processo administrativo de aplicação da pena de perdimento às mercadorias e instaurar um novo processo para aplicação da multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76, isto é, multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que eram passíveis de perdimento por infração considerada dano ao erário (multa de 100% sobre

o Valor Aduaneiro), regulamentada pelo Art. 689, § 1.º, do Decreto 6.759/09.

Lei 10.833/03

“Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.”

Como se vê, na legislação aduaneira há previsão legal para conversão da pena de perdimento de mercadorias em multa de valor equivalente ao seu valor aduaneiro, quando houver impossibilidade de apreensão das mesmas, quer seja em função da sua não localização, quer seja pelo seu consumo.

O lançamento objeto do presente processo fez-se em decorrência da impossibilidade prática de se concretizar o perdimento das mercadorias.

Portanto, a alegação da Impugnante não procede quanto à inviabilidade do presente AI, pois não houve a abertura do procedimento especial da IN SRF 228/2002.

A Impugnante foi intimada e cientificada de todos os procedimentos feitos pela fiscalização, que no presente caso houve a necessidade de conversão do perdimento em multa em decorrência de impossibilidade de apreensão das mercadorias. A penalidade de perdimento de mercadorias está prevista no art.675 do RA, especialmente no inciso II:

"Art.675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96;Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, §1º,com a redação dada pelaLei nº 10.637, de 2002, art. 59,e24;Lei no 9.069, de 1995, art. 65, §3o ;eLei nº 10.833, de 2003, art. 76): II-perdimento da mercadoria;"

A autoridade competente para aplicação da referida penalidade é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

"Art.676. A aplicação das penalidades a que se refere o art. 675 será proposta por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.(Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010)."

Dispõe o Art. 23, inciso IV, do Decreto-lei nº 1.455/76, que se consideram dano ao erário, entre outras, as infrações relativas às mercadorias enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a XIX do Art. 105, do Decreto-lei 37/66. Por sua vez, o § 1º deste mesmo art. 23, com a redação dada pela Lei 10.637/02, estabelece que o dano ao erário, assim caracterizado por força da lei, decorrente das infrações previstas no caput do artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

Conforme consta dos autos, e bem especificado no relatório precedente a este voto, a infração cometida, passível da pena de perdimento, e neste processo convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias foi a interposição fraudulenta com a não informação do adquirente de fato das mercadorias importadas bem como da não comprovação da origem dos recursos para as operações de importações de mercadorias.

Ademais, quanto à aplicação de penalidades por infração à legislação tributária, esta independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato, conforme art.673 do Regulamento Aduaneiro:

"Art.673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, §2º)."

Portanto, o dispositivo legal citado constitui-se de regramento específico dando a prerrogativa à autoridade fiscal de desconsiderar atos ilícitos praticados em conformidade com a legislação tributária não necessitando de qualquer medida judicial para tal intento.

Do exposto, acata-se as conclusões da Fiscalização imputando-se à interposta pessoa da real adquirente oculta, a multa de 100 % do valor aduaneiro, prevista no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/19762.

Quanto à Solução de Consulta Cosit nº 90, de 25 de janeiro de 2017, o dispositivo legal trata de assunto diverso do presente caso, pois é apenas aplicável a casos específicos de o importador realizar uma importação com recursos próprios, o que não é presente caso.

Ademais, a dúvida do consulente na Consulta apresentada é se suas operações podem ser consideradas como importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. Não há dúvidas de que a presente operação trata-se de importação por conta e ordem de terceiros. Como dito na referida Solução de Consulta:

“Para efetuar a importação de mercadoria identificada com o nome empresarial de terceiro é necessário que haja a autorização deste para a operação, e esta autorização, por sua vez, só é possível se a importação for realizada para atender a fornecimento previamente acordado entre o importador e a empresa adquirente, ainda que não haja contrato formal e escrito entre as partes”.

Não há qualquer autorização de terceiro para a operação de comércio exterior bem como a importação não foi realizada para atender a fornecimento previamente acordado entre o importador e a empresa adquirente de fato ou real beneficiária, a qual ficou omissa na Declaração de Importação.

A real operação de importação foi entre a interposta pessoa, a QBX, e as reais beneficiárias adquirentes das mercadorias importadas. Pelos elementos de prova ora mencionados, fica caracterizada a infração às regras de comércio exterior devendo ser mantido o crédito tributário ora exigido nos autos.

APLICAÇÃO DE PENALIDADES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quanto à aplicação de penalidades por infração à legislação tributária, esta independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato, conforme art.673 do Regulamento Aduaneiro:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do

responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º). “

Portanto, o dispositivo legal citado constitui-se de regramento específico dando a prerrogativa à autoridade fiscal de imputar penalidades independente da intenção do agente causador da infração.

DOS EFEITOS DAS JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Em relação às decisões administrativas proferidas pelos CARF, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e decisões judiciais, inseridas pela interessada no contexto de sua defesa, cumpre ressaltar que são improfícuas as jurisprudências administrativas ora apresentadas, tendo em conta a ausência de base legal que atribua aos acórdãos, proferidos pelos órgãos de julgamento, a devida eficácia normativa, não se constituindo em normas complementares do Direito Tributário, nos termos do art. 100, inciso II, do CTN.

Portanto, depreende-se que não são passíveis de serem estendidos genericamente ao caso concreto, eis que são estritamente aplicáveis ao contencioso administrativo dos processos administrativos relacionados aos referidos acórdãos e tão-somente se vinculam aos fatos e as partes envolvidas naqueles litígios.

Sob este aspecto, o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, já se manifestou com relação a esse assunto, nos seguintes termos:

“3. Necessário esclarecer, na espécie, que, embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência se não aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte-parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.”

No que concerne às jurisprudências judiciais prolatadas pelos Tribunais Superiores, também reportados pela contribuinte na íntegra de sua

impugnação, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido.

Assim sendo, não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos em relação às matérias e às partes envolvidas na lide, não se aplicando a terceiros, nos moldes do CPC. Nesse sentido, impõe-se não conhecer os julgados mencionados no desenvolvimento da defesa.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

Com referência às arguições de violação aos princípios constitucionais e ilegalidade, tais aferições só podem ser feitas pelo Poder Judiciário, cabendo ao Poder Executivo, e bem assim a todos os seus agentes, o estrito cumprimento dos atos legais regularmente editados.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Vale dizer que, inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expungida do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal.

Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, as normas inquinadas de inconstitucionais pelo impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, que assim está ementado:

“Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade argüida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.”

Cumprir citar os ensinamentos de Tito Rezende, expostos no citado Parecer Normativo:

É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional.

A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão.

Ademais referida questão já se encontra consolidado na esfera administrativa conforme a súmula a seguir descrita. “Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmulas 1 do 1º e 2º CC: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

PERÍCIA/DILIGÊNCIA

A perícia tem por fim elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados, não se justificando a sua realização quando os fatos são demonstrados por documentos integrantes dos autos.

É princípio consagrado em direito que quem alega tem que provar, incumbindo, pois, ao contribuinte a instrução do processo com documentos hábeis e idôneos comprobatórios de seus argumentos e descaracterizadores de outros acostados aos autos.

O art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a determinar de ofício perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio.

Todavia, em face da existência nos autos de provas suficientes para o julgamento do processo torna-se prescindível a realização de diligência ou perícia.

Não determinar diligências ou perícias desnecessárias em nada ofende o princípio do devido processo legal, antes pelo contrário, obedece exatamente a preceito expresso da lei que rege o processo administrativo. Nesse sentido já se manifestou o Conselho de Contribuintes:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO - Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora-julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (1.º Conselho de Contribuintes/Acórdão n.º 107-1.975, publicado no DOU de 07/01/1997) Assim, torna-se totalmente dispensável a realização de nova perícia técnica.

Frise-se que só se realiza diligência/perícia quando a autoridade julgadora entendê-la necessária, ou seja, na carência de informações adicionais, a serem fornecidas por especialista em determinada área de conhecimento, capazes de dirimir alguma dúvida de caráter técnico impossíveis de se formular com o seu juízo.

Não é o que ocorre no presente caso, ficando indeferido o seu pedido. DA JUNTADA DE DOCUMENTOS A juntada de documentos encontra previsão no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, conforme a seguir descrito:

“Art. 16.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) E

m relação às petições de fls.1.276/1.279 apresentada em 26/07/2022 e de fls.1.290/1.315 juntada em 11/08/2022, não se tratam de impugnações bem como não comprovam os requisitos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não sendo, portanto, aceitos como impugnações, por serem intempestivos.

Consoante descrito no dispositivo legal, já mencionado, a juntada de documentos não poderá ser feita a qualquer tempo, pois a legislação de regência enumera taxativamente as hipóteses de sua permissão estabelecendo limites para tanto. Ademais, não foi demonstrada nenhuma das hipóteses referidas no art. 16 do PAF.

CONCLUSÃO Do todo exposto, voto pela improcedência da impugnação mantendo-se integralmente o crédito tributário constituído por este lançamento.

Isto posto, rejeito as preliminares e nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro