



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11128.722073/2013-69
ACÓRDÃO	3002-004.548 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 11/03/2008 a 14/05/2008

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIRO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS NOS AUTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A aplicação da presunção prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/2002 pressupõe a comprovação da utilização de recursos de terceiro na realização da operação de comércio exterior. Não se mostra suficiente, para fins de responsabilização do sujeito passivo solidário, a mera referência a elementos de prova constantes de outro processo administrativo, quando tais elementos não foram trasladados para os autos da exigência e não se comprovou que o interessado deles tenha tido ciência e acesso. A ausência dos elementos probatórios que fundamentaram a imputação impede o sujeito passivo de conhecer e contestar adequadamente os fatos que ensejaram sua responsabilização, caracterizando cerceamento do direito de defesa.

AUTO DE INFRAÇÃO. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO. NULIDADE.

Constatado vício que compromete o exercício do contraditório e da ampla defesa, é nulo o lançamento em relação ao sujeito passivo solidário, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DEFINITIVIDADE.

Nos termos do art. 42, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, são definitivas as decisões de primeira instância quando esgotado o prazo para interposição de recurso voluntário sem que este tenha sido apresentado.

AUSÊNCIA DE RECURSO. MATÉRIA NÃO DEVOLVIDA AO CARF.

Não tendo a contribuinte principal interposto recurso voluntário contra a decisão de primeira instância, esta se tornou definitiva em relação a ela, não cabendo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar as matérias decididas em seu desfavor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo solidário AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA., mantendo-se, contudo, a exigência em face da contribuinte AFIL, relativamente à qual a decisão de primeira instância tornou-se definitiva, ante a ausência de interposição de Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Fábio Kirzner Ejchel (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Versa o presente processo de lançamento em face da empresa AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA (fls. 02 a 10) para cobrança do crédito tributário no montante de R\$ 203.006,17, referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras importadas mediante ocultação/interposição fraudulenta e revendidas, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º e art. 11, I, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

O Auto de Infração é decorrente de auditoria realizada em sede de procedimento especial de fiscalização (Mandado de Procedimento Fiscal nº 0817800.2008.00168-0) concluída e formalizada no processo 11128.009027/2008-11.

No relatório da fiscalização anexo ao auto de infração (fls. 11 a 24), a autoridade fiscal concluiu pela aplicação da referida multa, tendo como base de cálculo o valor aduaneiro das Declarações de importações citadas na tabela do item 6 (fl. 23), com sujeição passiva solidária da empresa AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA identificada como real adquirente das mercadorias. Em síntese as motivações e fundamentos para o lançamento transcritos pela autoridade fiscal do relatório de conclusão de procedimento especial de fiscalização:

- Através da análise das justificativas e dos documentos apresentados pela fiscalizada no curso do procedimento fiscal, verificou-se que uma parcela dos recursos, que ingressaram nas contas bancárias do sujeito passivo, era contabilizada como Adiantamento de Clientes, cuja movimentação no período de janeiro de 2007 a maio de 2008, foi de valores próximos a R\$ 45.000.000,00 (Quarenta e cinco milhões de reais) contabilizados a crédito da conta. Neste sentido, constatou-se que diversos adquirentes das mercadorias importadas lhe remetiam recursos antes mesmo do correspondente despacho de importação da mercadoria transacionada, os quais eram contabilizados em conta do passivo anteriormente identificada;

- Normalmente, a AFIL emitia as notas fiscais de entrada e saída da mercadoria em seu estabelecimento na mesma data de desembaraço aduaneiro das correspondentes importações, encaminhando a mercadoria diretamente da unidade portuária de despacho para o estabelecimento do cliente adquirente, não transitando assim por seus estabelecimentos matriz e filial, que nem teriam capacidade de armazenamento, já que teriam um pouco mais de 500 m² de área cada deles. A esse respeito, não foram localizados na escrita contábil do sujeito passivo pagamentos de despesas a título de armazenagem de mercadorias em estabelecimento de terceiros;

- A ocultação do adquirente é artifício empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias e a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, estabelece em seu artigo 5º que, havendo utilização de recursos de terceiros nas operações de comércio exterior, deve-se presumir que a operação foi por conta e ordem desse terceiro. Assim, em todas as operações de comércio exterior realizadas com recursos de terceiros, quer sejam esses recursos integrais ou parciais, o estabelecimento importador deve registrar as Declarações de Importação modalidade "por conta e ordem de terceiros", identificando o real adquirente das mercadorias.

A interessada foi cientificada por via eletrônica em 19/04/2013 (fl 37) e responsável solidária foi cientificada por via postal (fls. 34/35) e apresentou impugnação tempestiva juntada às fls. 53 a 103 onde alega, em síntese:

Em preliminar:

a) **Decadência** em relação à DI nº 08/0374546-4 registrada há mais de 5 anos;

b) **Nulidade**:

- 1) **Bis in Idem** em relação a DI nº 08/0374546-4 haja vista que já foi objeto de lançamento em outro processo administrativo, configurando caso de duplicidade de exigência sobre o mesmo fato gerador;
- 2) **Erro na identificação da empresa adquirente dos bens no mercado interno** para as DI's nº 08/0374546-4, 08/0657350-8 e 08/0706336-8;
- 3) **Cerceamento do direito de defesa** na medida em que não foram juntados aos autos provas do ilícito o que ocasionou preterição do seu direito de defesa;
- 4) **pelo uso inadequado de prova emprestada e a impossibilidade de se adotar como verdade absoluta os fatos supostamente apurados no procedimento da IN 228/2002**. Alega que a caracterização de interposição fraudulenta não se sustenta a) por falta de suporte probatório; b) pela utilização da presunção de que a AFIL teria se utilizado de adiantamentos para pagar as importações objeto dos autos. Alega que o AFRB violou o princípio da autonomia dos procedimentos fiscais ao transpor as conclusões obtidas em procedimento diverso, sem qualquer juízo crítico.
- 5) **ausência de descrição específica das irregularidades** supostamente praticadas nos processos de importação, violando o artigo 10 do Decreto 70.235/72;

No mérito:

- a) Reclama da ausência dos elementos caracterizadores da importação por conta e ordem. Afirma que não há nenhuma análise no Auto de Infração se esse fato ocorreu no caso concreto, mas apenas menção ao relatório final da IN SRF 228/02. Alega que o recebimento antecipado, no caso um sinal ou “arras”, de parte do pagamento, trata de garantia do negócio, não podendo ser considerado prova de interposição fraudulenta. Não há prova demonstrando que a AFIL não teria capacidade econômica para realizar suas operações por conta própria;
- b) Alega que todas as operações apresentam margem de lucro, trazendo quadro demonstrativo relativo às DI's;
- c) Alega que diversas empresas adquiriram as mercadorias das DI's objeto dos autos o que afastaria a presunção de uma operação por conta e ordem da empresa AGRO COMERCIAL DA VARGEM;
- d) Junta documentação referente às importações, objeto deste processo, informando que tais elementos comprovam que foi a importadora (AFIL) quem negociou diretamente com o exportador e foi responsável por todos os trâmites da importação. Reclama que não há nos autos nenhuma prova de que a AGRO COMERCIAL DA VARGEM seria a real adquirente das mercadorias;
- e) Destaca que os depósitos foram feitos em datas posteriores ao faturamento e ao embarque das mercadorias;
- f) Reclama da ausência de demonstração do dolo específico de fraudar e do dano ao erário ressaltando que em virtude das mercadorias estarem fora do campo de

incidência do IPI (ou alíquota zero) a suposta fraude não possui qualquer potencialidade lesiva ao erário;

g) Na hipótese de manutenção do auto de infração, afirma que o Fisco jamais deveria ter aplicado à importadora a sanção de perdimento das mercadorias e muito menos a conversão do perdimento em pecúnia, pois a Lei n.º 11.488/07 é clara ao determinar que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do valor da operação acobertada. Destaca que o Fisco já lavrou Auto de Infração em desfavor da AFIL, aplicando a multa prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 (Processo nº 11128.009027/2008-11) não podendo ser novamente penalizada, sob pena de “bis in idem”.

h) Ao final:

- requer a improcedência da ação;
- pugna pela ulterior juntada de documentos; e
- solicita que o resultado do julgamento seja pessoalmente comunicado a subscritora da impugnação no endereço indicado.

Já a responsável solidária apresentou impugnação tempestiva [Despacho da Unidade às fls. 51 e 310] juntada às fls. 246 a 283, onde alega, em síntese:

Em preliminar

a) Tempestividade;

b) **Decadência** em relação à DI nº 08/0374546-4 registrada há mais de 5 anos;

c) **Nulidade:**

- **Cerceamento do direito de defesa** na medida em que não foram juntados aos autos provas do ilícito o que ocasionou preterição do seu direito de defesa, além de que a impugnante apenas adquiriu as mercadorias das DI's n 08/0520176-3 (NF nº 16104) e 08/0557206-0 (NF nº 16186);

- **pelo uso inadequado de prova emprestada e a impossibilidade de se adotar como verdade absoluta os fatos supostamente apurados no procedimento da in 228/2002.** Alega que a caracterização de interposição fraudulenta não se sustenta a) por falta de suporte probatório; b) pela utilização da presunção de que a AFIL teria se utilizado de adiantamentos para pagar as importações objeto dos autos. Alega que o AFRB violou o princípio da autonomia dos procedimentos fiscais ao transpor as conclusões obtidas em procedimento diverso, sem qualquer juízo crítico;

- **ausência de descrição específica das irregularidades** supostamente praticadas nos processos de importação, violando o artigo 10 do Decreto 70.235/72;

No mérito:

a) Defende a atuação regular no mercado e sua boa-fé. Reclama da ausência dos elementos caracterizadores da importação por conta e ordem. Afirma que não há nenhuma análise no Auto de Infração se esse fato ocorreu no caso concreto, mas apenas menção ao relatório final da IN SRF 228/02. Alega que o recebimento antecipado, no caso um sinal ou “arras”, de parte do pagamento, trata de garantia do negócio, não podendo ser considerado prova de interposição fraudulenta. Não há prova demonstrando que a AFIL não teria capacidade econômica para realizar suas operações por conta própria;

b) Reclama da ausência de demonstração do dolo específico de fraudar;

c) Ao final:

a. requer a improcedência da ação;

b. pugna pela ulterior juntada de documentos; e

c. solicita que o resultado do julgamento seja pessoalmente comunicado a subscritora da impugnação no endereço indicado.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba (PR) julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário, conforme o Acórdão nº 06-61.381, da 8ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/03/2008 a 14/05/2008

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. 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 ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão em 13/04/2018, por meio de Edital Eletrônico (fl. 340), a contribuinte RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. (AFIL) não apresentou recurso voluntário.

Cientificada da decisão em 16/07/2018, por via postal (fl. 358), o sujeito passivo solidário AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. apresentou recurso voluntário em 16/08/2018 (fls. 373/375), alegando, em síntese, que:

- i) a acusação se apoia unicamente em um relatório de fiscalização importado de outro processo administrativo (referente à IN SRF 228/02), sem que tenham sido juntados ao presente Auto de Infração os documentos e elementos físicos de prova que sustentariam a autuação;
- ii) na interposição fraudulenta real, o ônus da prova recai exclusivamente sobre a autoridade fiscal, que precisa apresentar provas materiais inequívocas da ocultação do real adquirente, o que não teria ocorrido;
- iii) todas as negociações com o exportador estrangeiro foram conduzidas diretamente pela importadora AFIL, sem qualquer participação sua; e
- iv) a presunção legal do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 (que presume "por conta e ordem" a operação realizada com recursos de terceiros) é relativa (*iuris tantum*), sendo que para a caracterização da "ordem", o Fisco deveria provar que a recorrente realizou a compra de fato, o que não ocorreu;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 Da competência para julgamento

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 Do conhecimento

A contribuinte RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. (AFIL) não interpôs recurso voluntário. Por sua vez, o recurso apresentado pelo sujeito passivo solidário AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

3 Preliminar

3.1 Contexto

Como decorrência de procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas,

nos termos da IN/SRF nº 228/2002, a fiscalização apurou que a autuada AFIL realizava importações por conta e ordem de terceiros, mas declarava essas operações como se fossem importações por conta própria, ocultando a real adquirente das mercadorias nas declarações de importação.

Tal conclusão se baseou num conjunto de indícios, que, somados, teriam levado à caracterização da interposição:

- 1) **Recebimento antecipado de recursos de clientes** - Valores elevados foram registrados como adiantamento de clientes diversos (cerca de R\$ 45 milhões no total verificado pela fiscalização), sendo que esses valores eram recebidos antes do registro da DI e, em muitos casos, antes mesmo do embarque da mercadoria no exterior. Isso indica que o sujeito passivo não utilizava recursos próprios, mas sim de terceiros. O uso de recursos de terceiros caracteriza presunção de operação por conta e ordem, a teor do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, cuja matriz legal é o art. 27 da Lei nº 10.637/2002.
- 2) **Vinculação prévia entre mercadoria e cliente** - Os pagamentos eram feitos por clientes específicos antes da importação. Ou seja, a mercadoria já tinha destinatário certo previamente, o que descaracteriza a importação por conta própria, na qual o importador assume os riscos comerciais para posterior revenda a clientes indeterminados.
- 3) **Emissão de notas fiscais no momento do desembaraço** - Nota fiscal de entrada e de saída eram emitidas na mesma data do desembaraço aduaneiro. Às vezes, até antes do desembaraço. Isso demonstra que não havia intenção de estoque ou revenda futura — apenas uma “passagem formal” da mercadoria.
- 4) **Entrega direta ao cliente (sem passagem pelo estabelecimento)** - As mercadorias eram enviadas diretamente da alfândega ao cliente, sem trânsito físico pelo importador. Isso reforça que o importador não atuava como comerciante, mas como intermediário.
- 5) **Incompatibilidade estrutural** - Os estabelecimentos do sujeito passivo tinham capacidade física insuficiente para armazenar as mercadorias. Além disso, não havia despesas de armazenagem em terceiros. Isso reforça que não havia operação comercial própria real.

Na ótica da fiscalização, esse conjunto de práticas indicou padrão operacional típico de interposição: o sujeito passivo não assumia os riscos da operação; não adquiria mercadorias para revenda; atuava apenas como interposto, ocultando o verdadeiro comprador.

Ressalte-se que, embora o lançamento não faça referência expressa ao art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 — que prevê a presunção legal de importação por conta e ordem quando a operação ocorre com utilização de recursos de terceiros —, o auto de infração faz menção ao art. 5º da IN/SRF nº 225, de 2002, que dispõe no mesmo sentido, nos seguintes termos:

IN/SRF nº 225/2002

Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Lei nº 10.637/2002

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Em que pese se tratar de presunção relativa, a norma configura elemento adicional de convicção, ao evidenciar a intenção do legislador de municiar a fiscalização aduaneira no combate à ocultação de intervenientes em operações de importação, a partir da identificação da origem dos recursos utilizados — aspecto igualmente considerado no lançamento.

A apuração fiscal baseou-se em planilha de dados fornecida pela empresa AFIL, na qual constam informações relativas à conta passiva 21502-3 – Clientes, abrangendo o período de 01/01/2007 a 31/05/2008, com a devida correlação entre adiantamentos, notas fiscais de saída, notas fiscais de entrada e declarações de importação. Desse modo, as conclusões acerca dos adiantamentos decorrem de informações prestadas pela própria AFIL.

Mas a fiscalização foi além da questão relativa à origem dos recursos empregados nas importações, apontando também todo o conjunto de indícios antes mencionado.

Nesse contexto, lavrou o auto de infração fundamentado na penalidade prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, que assim dispõe:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (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 localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

A multa teve como base de cálculo o valor aduaneiro das Declarações de Importação, sendo incluída como sujeito passivo solidário a empresa AGRO COMERCIAL DA

VARGEM LTDA., identificada como real adquirente das mercadorias no relatório do procedimento especial de fiscalização formalizado no Processo nº 11128.009027/2008-11.

É importante notar que, após o julgamento por parte da DRJ, o litígio remanesceu somente quanto às DIs nº 08/0520176-3 (NF nº 16104) e 08/0557206-0 (NF nº 16186).

Frisa-se que, quanto à contribuinte AFIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA., que não apresentou recurso voluntário contra o acórdão da DRJ, a decisão de primeira instância tornou-se definitiva, nos termos do art. 42 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

Feitos esses breves esclarecimentos, passo a analisar as alegações constantes do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo solidário AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA.

3.2 Nulidade do lançamento em relação ao sujeito passivo solidário

A recorrente expõe que a acusação de importação por conta e ordem se baseou na alegação de que a AFIL teria realizado as importações mediante supostos adiantamentos destinados ao pagamento das mercadorias antes do registro das DIs.

Argumenta, contudo, que o auto de infração não identificou concretamente quais recursos teriam sido adiantados, fundamentando-se apenas, de forma genérica, em elementos colhidos em outro procedimento fiscal (Processo nº 11128.009027/2008-11), segundo os quais teriam ocorrido pagamentos à AFIL antes da emissão das faturas comerciais pelos exportadores.

Alega, ademais, que o mero fornecimento de recursos não comprova que ela fosse a real adquirente das mercadorias, sendo necessária prova de que a importação foi realizada em seu nome e por sua ordem.

Diz ter apenas adquirido as mercadorias da AFIL no mercado interno; que não estão presentes os elementos caracterizadores de importação por conta e ordem, pois as faturas comerciais, os conhecimentos de carga e as DIs foram emitidos em nome da AFIL, que teria negociado diretamente com os exportadores e realizado todos os trâmites da importação.

Defende, ainda, que a presunção prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/2002 é relativa e não afasta a necessidade de comprovação, pelo Fisco, da alegada ocultação do real adquirente. No caso, a autoridade fiscal não teria produzido elementos capazes de afastar a veracidade dos documentos da importação, que identificam a AFIL como adquirente perante os exportadores.

Por fim, ressalta que a própria DRJ reconheceu que não houve comprovação, pela Fiscalização, de que as mercadorias foram adquiridas por conta e ordem da Recorrente, estando comprovados apenas os pagamentos anteriores ao registro das DIs.

Transcreve o respectivo trecho da decisão recorrida:

Ainda alega a impugnante que a fiscalização não apresentou prova de que as mercadorias foram adquiridas por conta e ordem. De fato, **a fiscalização não provou tal fato**. Está provado no auto de infração, e é fato incontroverso, que as empresas adquirentes **efetuaram pagamentos à AFIL anteriormente à data do registro da declaração de importação autuada**. A qualificação jurídica dessa movimentação financeira constitui a questão nuclear da lide, examinada adiante.

Assim, ausente prova inequívoca de que a AFIL teria atuado como interposta pessoa para ocultar o real adquirente, requer o afastamento da acusação de interposição fraudulenta e a improcedência do lançamento.

Entendo que assiste razão à recorrente, quanto à improcedência do lançamento contra ela formalizado.

O cerne da controvérsia consiste em verificar se existem provas suficientes para imputar a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 à AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA., na condição de sujeito passivo solidário.

Como bem destacado no recurso voluntário, a DRJ concluiu que, embora a fiscalização não tenha comprovado diretamente que as mercadorias foram adquiridas por conta e ordem, ficou demonstrado, de forma incontroversa, que as empresas adquirentes efetuaram pagamentos à AFIL antes do registro das respectivas declarações de importação, sendo a qualificação jurídica dessas movimentações financeiras a questão central da controvérsia.

Assim, cumpre examinar se restou comprovado que a operação de comércio exterior foi realizada mediante utilização de recursos da referida autuada, circunstância que, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, faz presumir que a operação foi realizada por sua conta e ordem, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Conforme se verifica dos autos, o lançamento decorre de auditoria realizada no âmbito de procedimento especial de fiscalização, concluída e formalizada no processo nº 11128.009027/2008-11, cujo conteúdo, segundo consignado pela autoridade lançadora, teria sido de pleno conhecimento da contribuinte AFIL.

A decisão recorrida, por sua vez, destaca que, na própria planilha apresentada pela contribuinte autuada, constante das fls. 653 e seguintes do processo nº 11128.009027/2008-11, estariam relacionados os valores adiantados pelo real adquirente, vinculados às respectivas Declarações de Importação (DIs). Segundo a DRJ, tais elementos comprovariam a utilização de recursos de terceiros e, conseqüentemente, afastariam a alegação de que a AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. não seria a real adquirente das mercadorias.

Entretanto, da análise dos presentes autos, não se verifica que a AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA., na condição de sujeito passivo solidário, tenha sido cientificada do processo nº 11128.009027/2008-11, tampouco que os elementos de prova nele produzidos tenham sido

trasladados para este processo, de modo a possibilitar o conhecimento e o exercício do contraditório e da ampla defesa em relação aos fatos que fundamentaram sua responsabilização.

Essa questão, inclusive, foi expressamente suscitada no voto divergente proferido em primeira instância, conforme registrado no acórdão recorrido:

“Vencido o julgador Leonardo Honório dos Santos por endender que **existem vícios formais que levaram ao cerceamento de defesa, atraindo a nulidade descrita no art. 59, inciso II do mesmo diploma, por não ter sido feita a juntada dos elementos de prova que constam no processo 11128.009027/2008-11**, contrariando o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, e por não ter sido realizada a devida motivação do procedimento, entendida como a correlação estabelecida entre os fatos averiguados e os dispositivos legais;” (Grifou-se)

Com efeito, a responsabilização da AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. como sujeito passivo solidário decorreu da aplicação da presunção estabelecida no art. 27 da Lei nº 10.637/2002 (art. 5º da IN/SRF nº 225/2002), segundo o qual:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A incidência dessa presunção, contudo, pressupõe a demonstração, pela fiscalização, do fato que lhe serve de suporte, qual seja, a utilização de recursos de terceiros na realização da operação de comércio exterior.

No caso concreto, não basta que a autoridade lançadora faça referência a elementos de prova constantes de outro processo administrativo. Era necessário que os elementos que evidenciassem a utilização de recursos da AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. fossem incorporados aos presentes autos, especialmente porque tais elementos constituem justamente o suporte fático da presunção legal utilizada para enquadrá-la como real adquirente das mercadorias e, conseqüentemente, para atribuir-lhe responsabilidade solidária pela exigência.

A ausência dessa documentação assume especial relevância porque não se trata de mera irregularidade formal sem repercussão sobre o exercício do direito de defesa. Ao contrário, os elementos supostamente constantes do processo nº 11128.009027/2008-11 constituem a própria base probatória da imputação dirigida à AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. Sem o acesso a tais elementos, a interessada fica impossibilitada de conhecer integralmente os fatos e documentos utilizados para sua responsabilização e de impugná-los de forma efetiva.

A esse respeito, o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 exige que o auto de infração contenha a descrição dos fatos que fundamentam a exigência e seja acompanhado dos respectivos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração.

A motivação do lançamento, portanto, não se satisfaz com a mera indicação de que determinada prova estaria disponível em outro processo, sem que os elementos essenciais à comprovação da infração e da responsabilidade do sujeito passivo sejam juntados aos autos em que se formalizou a exigência.

No presente caso, a fiscalização deveria ter demonstrado, nos próprios autos, a efetiva utilização de recursos da AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. nas operações de comércio exterior objeto da autuação. Somente a partir dessa comprovação seria possível aplicar a presunção prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/2002 e, por consequência, atribuir-lhe a condição de real adquirente das mercadorias.

Não se mostra suficiente, portanto, a afirmação de que a prova estaria contida na planilha constante de outro processo administrativo, sobretudo quando não há nos autos comprovação de que a autuada tenha tido acesso àquele processo ou aos documentos nele produzidos.

Dessa forma, entendo que a ausência, nos autos, de elementos probatórios aptos a comprovar os fundamentos da responsabilização da AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA. impediu o pleno exercício de seu direito de defesa, caracterizando cerceamento de defesa e ensejando a nulidade do lançamento em relação a ela, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

3.3 Jurisprudência e doutrina

No que se refere às decisões mencionadas na defesa, cabe destacar que as jurisprudências administrativas apresentadas se mostram inócuas, uma vez que não há fundamento legal que atribua aos acórdãos proferidos pelos órgãos julgadores eficácia normativa. Assim, tais decisões não se configuram como normas complementares do Direito Tributário, conforme dispõe o 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.

4 Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo solidário AGRO COMERCIAL DA VARGEM LTDA., mantendo-se, contudo, a exigência em face da contribuinte AFIL, relativamente à qual a decisão de primeira instância tornou-se definitiva, ante a ausência de interposição de recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

ACÓRDÃO 3002-004.548 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11128.722073/2013-69

DOCUMENTO VALIDADO