



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

Processo n° 13116.000756/2007-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.746 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2014
Matéria AI-ADUANA
Recorrente SWISSFARMA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/10/2005

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO.

A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF n. 11).

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENA DE PERDIMENTO. INCOMPATIBILIDADE.

A denúncia espontânea, como estabelece o § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, em qualquer de suas redações, não se aplica a infrações sujeitas à pena de perdimento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos

empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Marcos Tranchesi Ortiz (vice-presidente), Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

Relatório

Versa o presente sobre Auto de Infração (fls. 5 a 97¹) cientificado à recorrente em 01/12/2005, em função da detecção de interposição fraudulenta (importação, de abril a outubro de 2005, de mercadorias no valor de US\$ 3.238.025,47, incompatível com a estrutura física, operacional e financeira da empresa, e substancialmente superiores à estimativa de importação apresentada quando da habilitação para operar no comércio exterior - US\$ 55.735,50). O valor da autuação (R\$ 7.551.839,82) corresponde à substituição da pena de perdimento (aplicada com fundamento no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976) por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme o § 3º do mesmo art. 23 (tanto o inciso quanto o parágrafo com redação dada pela Lei nº 10.637/2002). Foram ainda solidariamente responsabilizados os sócios-gerentes PAULO RIBEIRO RIOS e JESSÉ SILVA.

Narra a fiscalização que os documentos apresentados pela recorrente não foram suficientes para comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação efetuadas no período, e que:

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

- (a) a recorrente, em processo diverso, já encaminhado a cobrança em dívida ativa, pela ausência de impugnação à autuação, sofreu penalidade por interpor-se fraudulentamente em importações da empresa GEMINI na importação de brinquedos, em Itajaí;
- (b) após a penalidade, a empresa solicitou revisão dos valores estimados na habilitação para operar no comércio exterior, tendo sido em decorrência de análise fiscal a tal pleito (incorporada a procedimento especial) efetuada a presente autuação;
- (c) em relação à capacidade operacional, a empresa possui ínfimo quadro de funcionários frente ao volume de suas operações, não possui veículos, e sua estrutura física (de 520 m²) revela-se incompatível com as importações realizadas, tendo a empresa informado que terceirizou seus processos de produção e venda (em que pese não ter atendido às solicitações do fisco para apresentar os correspondentes contratos de terceirização);
- (d) em relação à capacidade financeira, a empresa vem acumulando créditos de IPI e ICMS desde 2004, em operações duvidosas de aquisição e venda de produto denominado PCNAA (preparado composto não alcoólico da Amazônia), créditos esses que são usados em compensações e para integralização do Capital Social (ao atender a intimação na fase de habilitação para comprovar capacidade financeira, a empresa informa que tem reservas de aproximadamente R\$ 2.100.000,00 na forma de créditos de ICMS e IPI acumulados);
- (e) mesmo após três intimações, a empresa não apresentou livros Diário, Razão e de Apuração do IPI, mas em função de pedido de compensação, foi possível detectar que o PCNAA, adquirido da empresa STRATUS (localizada na Zona Franca de Manaus), não foi objeto de industrialização, tendo sido revendida a mesma quantidade comprada (pelo mesmo valor ou inferior);
- (f) há operações com fortes indícios de simulação (v.g. uma aquisição de PCNAA da STRATUS por R\$ 88,90, com posterior revenda à SWISSFARMA pelo valor de R\$ 65,18);
- (g) foram efetuadas simulações em vendas da SWISSFARMA no mercado interno (às empresas CHEMYUNION, EMBRAFARMA e W QUÍMICA, com posterior devolução fictícia visando a se creditar de IPI no valor do débito ocorrido por ocasião da venda) e em exportações (exportações inexistentes e vendas fictícias a empresa controlada - ADRENALINA Importação, Comércio e

Distribuição LTDA - com posterior retorno, também fictício, à SWISSFARMA, a título de armazenagem);

- (h) o sócio da empresa, Sr. PAULO RIBEIRO RIOS, declarou que havia sido efetuado pagamento apenas parcial das importações da SWISSFARMA, e que ainda não havia recebido nada em relação às exportações efetuadas pela empresa para o Uruguai, afirmando ainda ter planilha financeira com os dados das operações comerciais (que não entregou à fiscalização, quando intimado a fazê-lo);
- (i) de forma semelhante ao caso anteriormente detectado (interposição em relação à GEMINI), foram constatados depósitos/transferências para pagamento de remessas cambiais e tributos devidos na importação, evidenciando que os recursos empregados nas operações não eram próprios; e
- (j) além de não haver nos documentos da empresa divulgação sobre a venda dos produtos de sua própria importação, não se comprovou (seja com documentos, faturas, contratos, ou simples e-mail, correspondências) que a empresa é que realizava as tratativas para importação, restando claro que a empresa não era a real adquirente dos produtos importados.

Cientificada da autuação, a empresa apresenta impugnação tempestiva (fls. 722 a 777), alegando, em síntese, que: (a) o registro do início do procedimento especial antes da intimação ao importador contrariou o disposto na IN SRF nº 228/2002; (b) a suspensão de seu pedido de revisão (sem ciência à empresa) prejudicou a recorrente; (c) não é possível aplicar penalidade alternativa ao perdimento de mercadoria já desembaraçada; (d) a industrialização do PCNAA importa no aperfeiçoamento do produto ao fim que se destina, inclusive na sua aparência e apresentação; (e) a fiscalização desconsiderou os contratos de industrialização por encomenda e outros documentos de remessas para industrialização apresentados pela recorrente; (f) os produtos industrializados (de forma terceirizada) têm marca registrada pela SWISSFARMA junto ao INPI e órgãos competentes, com menção às empresas industrializadoras (TECNOSUCO, NEW AGE e RENK'S); (g) nas alegações de subfaturamento, os cálculos apresentados na impugnação justificam os preços; (h) nas alegações de fraude na exportação, são usadas provas emprestadas de casos estranhos à empresa; (i) nas alegações de fraude na importação, são utilizadas provas emprestadas do caso GEMINI; (j) os indícios apresentados não permitem concluir que a recorrente realizou importações para terceiros, ocultando-os; (l) os indícios não são graves, precisos e concordantes; (m) a SWISSFARMA não atua por “conta e ordem”, mas com “pré-pedidos”, sendo seu o risco de importar; como atesta a própria imposição do perdimento somente à empresa, e não aos adquirentes; (n) está demonstrada a propriedade da impugnante sobre as mercadorias importadas, nos moldes do ADI SRF nº 07/2002; e (o) existe duplicidade de aplicação da pena de perdimento em relação ao caso GEMINI. Nas impugnações dos sócios-gerentes (fls. 778 a 784), alega-se nulidade por falta de motivação e carência de amparo legal. Após a impugnação, a empresa solicitou, em 12/04/2011, a extinção do processo por prescrição intercorrente.

No julgamento de primeira instância, em 01/09/2011 (fls. 1923 a 1969), acorda-se que: (a) não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal; (b) é possível, em ato de revisão aduaneira, aplicar penalidades após o desembaraço, inclusive a multa decorrente da impossibilidade de aplicação do perdimento; (c) a antecipação do registro

do procedimento no Radar não ocasiona nulidade do lançamento, nem cerceamento do direito de defesa, e a pena de perdimento não decorre de tal registro; (d) os responsáveis solidários (sócios-gerentes) foram regularmente cientificados da autuação, na qual consta a motivação que leva à solidariedade, sendo que a responsabilidade a eles imputada não é a do art. 135, III do CTN (“pessoal”), mas a “solidária”; (e) a existência de créditos de IPI e ICMS não demonstra capacidade financeira (para pagamento aos exportadores), mas apenas capacidade econômica (não tendo havido ressarcimento) para pretensões futuras; (f) a empresa não conseguiu comprovar a industrialização da quase totalidade do PCNAA adquirido da Amazônia, a ser revendida para uso industrial; (g) ao contrário do alegado na impugnação, não foram apresentados contratos firmados com três empresas industrializadoras (TECNOSUCO, SS BEBIDAS, e SANTOS QUEIROZ), e não existe registro do produto/estabelecimento beneficiador no MAPA; (h) a empresa não apresenta explicação plausível para a devolução de mercadorias referida na autuação (não aclarando, v.g., como ocorreu o trânsito de retorno sem que houvesse carimbo apostado pelos fiscos estaduais); (i) pela justificativa apresentada pela revenda abaixo do preço pago, a empresa reconhece que calcula seus “lucros” em função dos créditos (apesar de não solicitar ressarcimento); (j) em relação ao superfaturamento de vendas externas (mediante venda de produto diluído que não corresponde ao PCNAA), a recorrente não logra afastar os elementos apresentados pela fiscalização, e não há prova do recebimento das receitas de vendas; e (l) a afirmação por parte da empresa de que é proprietária das mercadorias endossa o entendimento pela “simulação”, ocultando-se o real adquirente, pois uma vez que as aquisições não foram feitas com recursos do importador (não havendo comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação), opera a presunção estabelecida no art. 27 da Lei nº 10.637/2002. Relata-se ao final do acórdão o tratamento dado a diversas declarações de importação onde ocorrem situações anormais ou irregulares (v.g. nota de venda pela SWISSFARMA emitida antes do desembarço, com valores inferiores ao custo da importação, a empresa vinculada ao fabricante, empresa essa que por sua vez declarou receita bruta zero no período, e possui sócio comum a outra empresa declarada inapta no CNPJ, ou ainda vendas a empresas inativas, e com patrimônio líquido igual a zero), sem que a empresa apresente justificativa plausível. O julgador *a quo* destaca ainda questões levantadas na autuação que ficaram sem resposta da recorrente: (a) as operações de importação foram realizadas sem garantia e sem contrato escrito, o que não é crível no comércio internacional em transações nos montantes efetuados; e (b) a recorrente jamais recolheu qualquer valor a título de IRPJ ou CSLL. Constata ainda a DRJ que houve duplicidade de lançamento de crédito equivalente a R\$ 54.535,90, com o processo da empresa GEMINI, pelo que julga a impugnação parcialmente procedente, para exclusão de tal valor decorrente de duplicidade.

À fl. 1976 consta cópia de AR devolvido, indicando que a empresa SWISSFARMA mudou-se. Na fl. 1977, o AR atesta a ciência em relação ao Sr. PAULO RIBEIRO RIOS em 30/01/2012.

Às fls. 1978 a 1999, a empresa SWISSFARMA apresenta seu Recurso Voluntário, protocolizado em 27/02/2012, argumentando que:

- (a) aplica-se a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, à luz dos princípios norteadores da Administração Pública;
- (b) a existência de dano ao Erário é um dos pressupostos à aplicação da pena de perdimento, que tem natureza de

restituição, e não de simples retribuição, sendo inconstitucional a aplicação da pena sem que haja o dano ao Erário (supressão de tributos);

- (c) ocorreu *bis in idem*, em relação à aplicação da pena de perdimento à autora em procedimento administrativo diverso (processo nº 10909.000203/2006-20), pelo mesmo fato gerador e com o mesmo enquadramento legal; e
- (d) aplica-se a retroatividade benigna, pela redação dada ao art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 pela Medida Provisória nº 497/2010 (tendo em vista que não se trata de mercadorias não encontradas), e pelo disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 (que aplica ao acobertante, no caso de interposição fraudulenta, a penalidade de multa no valor de 10% da operação), que aclara que o importador ostensivo não pode ser sujeito passivo da obrigação tributária antes de sua vigência.

Tendo transcorrido *in albis* o prazo para apresentação de recurso pelo Sr. PAULO RIBEIRO RIOS (sócio-gerente), operou-se a preempção.

No que se refere ao Sr. JESSÉ SILVA, detectou esta turma a ausência de ciência ao julgamento de piso, o que motivou a baixa do processo em diligência, pela Resolução nº 3403-000.442, de 21/05/2013 (fls. 2003 a 2008).

Cientificado em 22/08/2013 (cf, AR de fl. 2012), o Sr. JESSÉ SILVA apresenta Recurso Voluntário em 23/09/2013 (fls. 2013 a 2028), alegando que:

- (a) houve alteração na cronologia dos fatos pela DRF;
- (b) o processo de revisão da habilitação deveria ter sido homologado de ofício em 13/10/2005, cf. IN SRF nº 455/3002;
- (c) ante o silêncio da RFB, a empresa compareceu à Receita Federal em Anápolis, relacionando todas as importações que realizou, solicitando a fiscalização de seus processos, configurando denúncia espontânea;
- (d) foram retidas quatro cargas (em 06/10/2005, em 13/10/2005, em 27/10/2005 e em 10/11/2005), em Declarações de Trânsito Aduaneiro (DTA), as três primeiras selecionadas para canal vermelho, e a quarta para canal verde, sendo que somente em 10/11/2005 a empresa foi notificada da retenção das cargas;
- (e) há prescrição intercorrente e ofensa à razoável duração do processo (art. 24 da Lei nº 11.457/2004), tendo o julgamento do processo ficado paralisado por mais de 4 anos, devendo ainda ser observado o disposto no art. 21 da Lei nº 12.844/2013, que vincula a Administração;
- (f) não houve ocultação, estando todas as partes (inclusive os encomendantes) perfeitamente identificadas, e há aplicação retroativa da Lei nº 11.488/2007, conforme julgados de casos semelhantes que apresenta.

- (g) restou demonstrada a capacidade financeira da empresa; e
- (h) todas as vendas foram efetuadas com lucros e as eventuais referências a prejuízos desconsideram as notas de ajustes lançadas; e
- (i) inexistência mercadoria desacoberta por documento fiscal.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos interpostos pela empresa SWISSFARMA LTDA e pelo Sr. JESSÉ SILVA preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento. Em relação ao Sr. PAULO RIBEIRO RIOS (que também figura no polo passivo da autuação), como relatado, configurou-se a preempção, pela não apresentação de recurso no prazo previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Os dois recursos voluntários apresentados versam basicamente sobre os mesmos tópicos, e serão analisados conjuntamente neste voto. Em que pese o exposto, a negativa de autoria (ainda que genérica) só é suscitada pelo Sr. JESSÉ SILVA, pois os argumentos da empresa SWISSFARMA (prescrição intercorrente, ausência de dano ao Erário, ocorrência de *bis in idem* e retroatividade benigna) sequer contestam os elementos caracterizadores da interposição narrados pela autuação.

Preliminarmente, suscita-se a aplicação do disposto no art. 24 da Lei nº 11.457/2004 (sobre a duração razoável do processo) e a existência de prescrição intercorrente. Discute-se ainda a existência de: de dano ao Erário; denúncia espontânea (em face da cronologia do procedimento de habilitação); *bis in idem* em relação a procedimento diverso; retroatividade benigna; e ocultação (tratando-se da capacidade financeira da empresa).

Da duração razoável do processo

Recorda o Sr. JESSÉ SILVA que a autuação foi lavrada mais de um ano e meio após a notificação, e que o processo demorou 4 anos para ser julgado em primeira instância, e mais um para ser baixado em diligência por este CARF, sustentando que tais prazos afrontam o disposto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que dispõe:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador efeito de nulidade ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei nº 11.457/2007 promove alterações ao Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Neste Decreto é que se arrolam (art. 59) as causas de nulidade, entre as quais não se encontra a aqui indicada pela recorrente.

Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável.

Veja-se, a título ilustrativo, o art. 189 do Código de Processo Civil, que também tem por escopo a celeridade nos julgados:

“Art. 189. O juiz proferirá:

I - os despachos de expediente, no prazo de 2 (dois) dias;

II - as decisões, no prazo de 10 (dez) dias.”

Embora se possa entender o escopo do artigo, afigura-se irrazoável dele deduzir que um processo com decisão judicial proferida após dez dias seria objeto de nulidade. No mesmo sentido as observações em relação ao art. 4º do Decreto nº 70.235/1972 e ao 24 da Lei nº 11.457/2007.

Ademais, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 possuía dois parágrafos que foram vetados pelo Poder Executivo (veto mantido). Um deles exatamente porque atribuía efeitos ao processo no caso de descumprimento (o § 2º dispunha que “haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte”).

Na mensagem nº 140, de 16/3/2007, são esclarecidas as razões do veto presidencial, proposto pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça:

“Razões do veto “Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção.

Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão

presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das conseqüências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

Derradeiramente, não devemos confundir a celeridade procedimental com a duração razoável do processo (ambas garantidas pelo Texto Constitucional):

“Embora seja difícil conceituar precisamente a noção de razoável duração do processo, percebe-se que tal conceito não está relacionado única e exclusivamente ao “processo rápido” propriamente dito. O processo deve ser rápido o suficiente para dar a resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo para garantir a segurança jurídica da demanda. Por tal motivo, o princípio da razoável duração do processo é dúplice, pois tanto a abreviação indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo.”²

Outra confusão levada a cabo em sede de recurso voluntário é em relação ao art. 21 da Lei nº 12.844/2013. O Sr. JESSÉ SILVA, em seu recurso (fl. 2020), após apresentar decisão do STJ e do TRF1, sustenta que “a Receita Federal não poderá mais divergir de entendimentos do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ)”, em face do citado dispositivo legal.

A simples leitura do dispositivo legal permite a compreensão de quais decisões, e em que circunstâncias, serão vinculantes para a Administração. E no presente processo não se reúnem as condições necessárias ao caráter vinculante dos julgados colacionados.

Nenhuma mácula, assim, no processo, em virtude do prazo decorrido, pelo que se mantém a autuação nesse aspecto.

Da prescrição intercorrente

Alega-se ainda em ambos os recursos voluntários que houve prescrição intercorrente.

Não merece prosperar tal argumentação. A uma, por estar o processo tributário literalmente excluído do universo de aplicação da lei citada em sede recursal (Lei nº 9.873/1999), em seu art. 5º:

*“Art.5º O disposto nesta Lei **não se aplica** às infrações de natureza funcional e aos **processos e procedimentos de natureza tributária.**” (g.n.)*

E, derradeiramente, por já estar o tema sumulado no âmbito deste CARF:

² MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.173.

“Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal” Acórdãos paradigmas: Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/10/1997 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003.

Do dano ao Erário

O auto de infração foi lavrado com enquadramento no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, motivado por interposição fraudulenta. Dada a impossibilidade de localização da mercadoria (por destinação a consumo), o perdimento foi substituído por multa com base no § 3º do art. 23, estando os valores, por Declaração de Importação, discriminados às fls. 94 a 97 (não houve “reavaliação”, tendo sido adotados exatamente os valores declarados pela empresa SWISSFARMA).

Sustenta a empresa recorrente a impossibilidade de aplicação da pena de perdimento em face da inexistência de dano ao Erário (supressão de tributos).

A alegação revela outra confusão frequente em processos relativos a matéria aduaneira, que acaba sempre levando à inócua discussão se em determinado caso houve ou não “dano ao Erário”, para efeitos de aplicação da pena de perdimento. Uma leitura sistemática do art. 23 do Decreto-Lei (na redação à época vigente) afasta o equívoco:

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

(...)

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a **interposição fraudulenta de terceiros**.*

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)” (grifos nossos)

É cristalino que o texto (essencialmente no *caput* e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali

relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967: “*Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta*”), como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF nº 2.

Nesse sentido tem acordado unanimemente esta turma.³

Da alegação de “bis in idem”

A empresa recorrente alega a ocorrência de *bis in idem* em relação à aplicação da pena de perdimento em procedimento administrativo diverso (processo nº 10909.000203/2006-20, com cópias às fls. 354 a 389), pelo mesmo fato gerador e com o mesmo enquadramento legal.

Há que se registrar que o citado processo nº 10909.000203/2006-20 se refere a quatro DTA (Declarações de Trânsito Aduaneiro) da empresa SWISSFARMA, do ramo farmoquímico, sediada em Anápolis, visando remover nove contêineres contendo brinquedos (carros de controle remoto, pelúcias, ...) de Itajaí, para Suzano/SP e Rezende/RJ, aos cuidados da empresa SAUDÁVEL TRANSPORTADORA LTDA. A fiscalização apurou que os brinquedos portavam ostensivamente a marca “GEMINI” (empresa que atua fortemente no ramo de brinquedos importados, envolvida em vultosas fraudes aduaneiras apuradas em locais como Vitória/ES, Paranaguá/PR e Maringá/PR, que passou a atuar por meio de “laranjas”), e que os conhecimentos de carga de uma das DTA (nº 05/0351835-2) traziam as inscrições “GEMINI” e “www.gemini.com.br”. São exatamente as quatro cargas às quais o Sr. JESSÉ SILVA se refere, em seu recurso voluntário.

³ Acórdão n. 3403-002.255, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 23.mai.2013; Acórdão n. 3403-002.435, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 24.set.2013.

Tais mercadorias foram apreendidas, tendo sido aplicada a pena de perdimento, e não são objeto de nova apreensão (ou substituição de perdimento por multa) no presente processo. Não há duplicidade, assim, nas autuações.

Da denúncia espontânea

No recurso apresentado pelo Sr. JESSÉ SILVA, alega-se que ante o silêncio da RFB, a empresa compareceu à Receita Federal em Anápolis, relacionando todas as importações que realizou, solicitando a fiscalização de seus processos, configurando denúncia espontânea.

Ainda que fosse procedente a alegação de que a empresa procurou o fisco pedindo para ser fiscalizada, em 09/11/2005, o que não é corroborado pelos autos, é de se destacar que o instituto da denúncia espontânea não se aplica a infrações puníveis com o perdimento.

Veja-se o texto do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988:

“Art.102. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

*§ 2º **A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária.** (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)” (grifo nosso)*

A quem tenha dúvida sobre o que se quis dizer com “exclui somente as penalidades de natureza tributária”, necessária a leitura da Exposição de Motivos nº 286, de 1º/09/1988, Anexa ao Decreto-Lei nº 2.472, na qual se esclarece que:

*“A nova redação do art. 102 do DL 37/66, que trata de denúncia espontânea de infração, apenas explicita melhor a inteligência da redação anterior, (...). **E o § 2º esclarece que, nos casos em que se prevê a aplicação da pena de perdimento, não há que cogitar de denúncia espontânea,** visto que esta só beneficia o infrator passível de pena pecuniária.” (grifo nosso)*

A redação do § 2º foi alterada em 2010, pela Medida Provisória nº 497, de 27/07, convertida na Lei nº 12.350/2010, que manteve a vedação no caso de mercadoria sujeita à pena de perdimento:

*“§ 2º A **denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena***

de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)”

Assim, irrelevante ingressar na discussão levada a cabo pelo Sr. JESSÉ SILVA, sobre ter a empresa apresentado denúncia espontânea em 09/11/2005, ou sobre ter havido falha na cronologia do relatório do julgador de piso, ou ainda sobre estar a empresa habilitada (recorde-se que a penalidade é por interposição fraudulenta, e não por falha na habilitação, ou falta de recolhimento de tributos).

Novamente improcedentes as argumentações empregadas sede de recurso voluntário.

Da retroatividade benigna

A empresa recorrente sustenta ainda que se aplica ao caso a retroatividade benigna, pela redação dada ao art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 pela Medida Provisória nº 497/2010 (tendo em vista que não se trata de mercadorias não encontradas), e pelo disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 (que aplica ao acobertante, no caso de interposição fraudulenta, a penalidade de multa no valor de 10% da operação), que aclara que o importador ostensivo não pode ser sujeito passivo da obrigação tributária antes de sua vigência.

Em relação ao art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, há que se destacar que a recorrente novamente confunde os procedimentos de autuação levados a cabo no processo nº 10909.000203/2006-20 e nos presente autos. Naquele caso (4 Declarações de Trânsito Aduaneiro) a mercadoria foi apreendida; neste (Declarações de Importação de fls. 94 a 97), o perdimento foi substituído por multa no valor aduaneiro da mercadoria. Naquele, constatou-se que os valores estavam subfaturados e que havia falsidade na documentação; neste, a autuação tomou por base o valor aduaneiro declarado.

No que se refere ao art. 33 da Lei nº 11.488/2007, é de se destacar que a aplicação da penalidade ali estabelecida não prejudica o perdimento (ou a multa que o substitui). Trata-se de duas materialidades infracionais totalmente diferenciadas.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. É o caso do presente processo, no qual a fiscalização, ao final da autuação, informa que propôs em procedimento apartado a inaptidão do CNPJ da empresa (fl. 88).

A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.

Essa distinção fica bem explicada a partir da simples leitura do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

“Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (grifo nosso)

Assim, não há que se falar em retroatividade benigna, pois são diversas as tipificações e materialidades, assim como distintos podem ser os sujeitos passivos a serem enquadrados em cada uma delas. A conclusão aqui expressa encontra ainda apoio em precedentes judiciais e administrativos:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. **ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976.** AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (...) 5. **O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002.** Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que 'à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996'. Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal. (...)”⁴*

*“DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DO CNPJ DE EMPRESA ENVOLVIDA EM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIRO EM ATIVIDADE DE COMÉRCIO EXTERIOR. PREVISÃO EXPRESSA DA LEI Nº 11.488/04 SUBSTITUINDO A PENA DE INAPTIDÃO DO CNPJ POR MULTA. Nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/07, **a interposição fraudulenta de***

⁴ TRF4, AMS 200572080051666, SEGUNDA TURMA, D.E. 01/08/2007, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

pessoa jurídica em operação de comércio exterior, embora continue sendo hipótese de dano ao erário e conseqüente perdimento das mercadorias transacionadas, já não enseja a inaptdição do CNPJ da pessoa jurídica envolvida, mas a pena de multa.⁵

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II. Data do fato gerador: 05/11/2010 (...) PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTADOR OSTENSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não sendo possível a cominação da pena de perdimento e identificado o importador oculto no curso da fiscalização, o importador ostensivo estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos coautores identificados. (...)”⁶

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II. Período de apuração: 10/02/2006 a 04/07/2006 (...). CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE. Na aplicação da multa de 10% do valor da operação, pela cessão do nome, conforme art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptdição da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, por tratarem-se de penalidades distintas. (...)”⁷

Da materialidade e da responsabilidade

Endosse-se que no recurso voluntário da empresa SWISSFARMA, sequer se questiona a materialidade da infração. E no recurso do Sr. JESSÉ SILVA, limita-se a afirmar, sobre a materialidade, de forma genérica, que não houve ocultação de terceiros, pois estes foram perfeitamente identificados, que restou demonstrada a capacidade financeira da empresa, e que todas as vendas foram efetuadas com lucros (as eventuais referências a prejuízos desconsideram as notas de ajustes lançadas), e que não houve mercadoria desacoberta por documento fiscal.

⁵ TRF4, AC 200672050060360, SEGUNDA TURMA, D.E. 13/05/2009, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH.

⁶ CAREF, Acórdão n. 3802-00.925, Rel. Cons. Solon Sehn, unânime, Sessão de 24.abr.2012.

⁷ CAREF, Acórdão n. 3202-000.634, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, unânime, Sessão de 26.fev.2013.

Contudo, a autuação não se deve a mercadoria desacoberta por documento, ou a falta de pagamento de imposto de importação, ou a falta de habilitação de empresa, ou ausência de lucro (em que pese a empresa jamais ter recolhido IRPJ e CSLL, como se atesta na autuação, e não se refuta na defesa). Nem a questão da caracterização da ocultação se torna relevante ao processo na medida em que o dispositivo invocado é o art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (interposição presumida). A presunção legal estabelecida em tal dispositivo, de que configura interposição fraudulenta em operação de comércio exterior “a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” torna protagonista a questão referente à capacidade financeira da empresa.

Nos recursos voluntários, o único que trata do tema é o interposto pelo Sr. JESSÉ SILVA, no qual se afirma que:

“A defesa inicial, elaborada em 30 dias, porém instruída de mais de 800 (oitocentas páginas) demonstra a capacidade financeira e operacional da impugnante, bem como a existência de faturamento nos anos anteriores que demonstram a capacidade financeira e origem dos recursos a empresa em suas operações” (sic)

Contudo, a alegação não se faz acompanhar (nem no recurso voluntário nem na defesa inicial analisada pela DRJ) de um mínimo de consistência que semeie ao menos a dúvida no julgador. É de se destacar algumas das dezenas de irregularidades apresentadas na autuação, que possuem relação com a capacidade financeira e operacional da empresa: (a) não integralização de capital social, que restava restrito a R\$ 200.000,00, irrisório diante da reserva a integralizar decorrente de créditos de ICMS e IPI duvidosos (a empresa não apresentou à fiscalização, v.g., os livros Diário, Razão e de Apuração do IPI, além de outros documentos fiscais listados às fls. 59 a 62); (b) extrapolação do volume de importação autorizado em 3587%; (c) estrutura física (520 m²) e quadro de 3 funcionários (durante o período de abril a outubro de 2005, no qual importou milhões de dólares, a empresa contava com uma funcionária, farmacêutica); (d) a empresa informa que terceirizava atividades, mas não apresentou os contratos de terceirização; (e) o Sr. PAULO RIOS afirmou ao fisco que possuía planilha eletrônica com os dados financeiros das operações comerciais, mas não atendeu intimação para apresentá-la; e (f) notas fiscais de entrada e venda emitidas em total desconformidade cronológica e de valor (entrada antes do desembaraço, vendas por valores sem lucro ou com lucros insignificantes, que sequer cobrem os custos de importação, isso mesmo considerando as notas de ajuste citadas no recurso do Sr. JESSÉ).

Na autuação defende-se ainda a solidariedade dos sócios-gerentes da empresa, que a utilizaram, deliberadamente, de forma fraudulenta, a pessoa jurídica para a prática de interposição fraudulenta. Resta caracterizado, e não afastado (em verdade, sequer discutido nas peças recursais) o interesse comum das pessoas físicas.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos voluntários apresentados, mantendo-se a decisão de piso.

Rosaldo Trevisan

Processo nº 13116.000756/2007-88
Acórdão n.º **3403-002.746**

S3-C4T3
Fl. 2.052

CÓPIA