



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

Processo n° 13971.004624/2009-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3403-002.865 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BRASILUX IND COM IMP EXP LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES.
ALTERAÇÕES. CIÊNCIA.

A prorrogação ou alteração do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) poderá ser efetuada por meio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, divulgando a informação na *internet*, para ciência/acompanhamento do sujeito passivo.

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

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

PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e

quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.

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

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

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

No art. 23 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 no dispositivo citado, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria norma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

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

Relatório

Versa o presente sobre Auto de Infração (fls. 2727 a 2968¹), para exigência de multa no valor aduaneiro da mercadoria (R\$ 19.318.221,60), diante da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento, em virtude da “não localização ou consumo das mercadorias importadas irregular ou fraudulentamente, em função de prática utilizada pela autuada, legalmente definida como dano ao Erário” (“interposição fraudulenta na importação, mediante ocultação do sujeito passivo, comprador ou responsável pela operação”).

Na autuação, lavrada em 16/11/2009, com amparo no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, narra-se que a

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

empresa promoveu importações de mercadorias da marca “Taschibra” por intermédio da empresa Proimport Brasil LTDA (Proimport), que registrava as Declarações de Importação (DI) em nome próprio (declarando ser importadora e adquirente das mercadorias). Informa-se ainda que:

- (a) em 27/6/2003, em procedimento especial de fiscalização aberto contra a empresa All Home Com. Imp. e Exp. LTDA (All Home) - fls. 5 a 6, constatou-se que esta ocultava a empresa Brasilux Ind. e Com. Imp. e Exp. LTDA (Brasilux) em operações de importação, gerando, em 5/7/2007, a autuação de fls. 7 a 99, mantida pelo julgador administrativo em primeira instância (fls. 100 a 133);
- (b) em diligência efetuada na Brasilux (MPF de fl. 134), foram retidos, em 5/7/2007, os documentos relacionados às fls. 137 e 138, apurando-se que as importações anteriormente efetuadas pela All Home, a partir de 19/12/2003 passaram a ser feitas pela Proimport; e
- (c) convertido o MPF de diligência em fiscalização, intimou-se, então, em 24/3/2009, a Proimport a apresentar documentos referentes às 175 declarações de importação indicadas às fls. 139 e 140 e, em 9/6/2009, a empresa Brasilux a apresentar os livros relacionados à fl. 187, e os documentos e arquivos complementares (cópias dos documentos apresentados e de solicitações adicionais às fls. 142 a 186, e 195 a 2723);
- (d) constatou-se que, em dezembro de 2003, a Brasilux deixou de operar com a interposta All Home - que estava sob procedimento fiscal - passando a operar com a interposta Proimport, empresa Fundapiana, fato claramente observado na planilha I (fl. 383), o que perdurou até 2006, quando a empresa Proimport passou, como importadora por encomenda, a registrar formalmente DI em nome da encomendante Brasilux (em que pese ter havido, após a formalização, uma 175ª e última DI da Proimport acobertando fraudulentamente a Brasilux);
- (e) as 175 DI objeto da autuação abarcam o período de 4/3/2004 a 9/11/2006, tendo operado a decadência em relação às declarações de importação anteriores;
- (f) embora o tipo infracional seja objetivo (ocultação do real adquirente), não demandando a averiguação dos benefícios obtidos com a fraude, destacam-se na autuação alguns deles, como: (1) a quebra da cadeia do IPI (com sonegação desse tributo, cf. exemplos de fls. 2745 a 2750), (2) a fuga à parametrização (que

direciona a seleção fiscal para canais diferentes dos que seriam cabíveis se informada fielmente a operação - recordando-se que à época em que a Proimport começa a operar as DI da Brasilux estavam sendo direcionadas para o canal cinza, de análise mais rigorosa), e (3) a burla aos controles aduaneiros (habilitação e estimativas de importação, permitindo a duas outras empresas administradas pelo sócio majoritário da Brasilux, Sr. Afonso Luiz Schreiber - Eletrobrasil e World Brasil - situadas no mesmo endereço da Brasilux, importarem além de seus limites permitidos pela RFB);

- (g) o Sr. Afonso Luiz Schreiber assumiu a administração da All Home (que teve sua habilitação para operar no comércio exterior cancelada em 2004, por inatividade) em 21/12/2007 (com 99,8% de participação, sendo os outros 0,02% em nome de Natalie Schreiber Filippi), em substituição a seu irmão, Sr. Germano Schreiber, com alteração da empresa para o mesmo endereço da Brasilux;
- (h) a marca “Taschibra” está registrada no INPI na titularidade da empresa ALS Administradora de Bens, que tem como sócio-administrador majoritário o Sr. Afonso Luiz Schreiber (com 50%, sendo os outros 4 sócios também da família Schreiber, detendo 12,5 % de participação cada);
- (i) com base em informações do sítio da “Taschibra”, com domínio registrado em nome da Brasilux, e no sítio da própria Brasilux (onde a empresa é chamada de “Brasilux/Taschibra” - fls. 2764 e 2765), verificou-se a existência de uma filial da “Brasilux/Taschibra” em Xangai/China, onde são fabricados os produtos importados para o Brasil;
- (j) o nome “Taschibra”, conforme se informa no sítio, é uma homenagem ao inventor Thomas Alva Edson, ao fundador da empresa Afonso Luiz Schreiber, à China e ao Brasil, o que só endossa a clara conexão direta entre a empresa brasileira e a chinesa;
- (k) “Taschibra” e Brasilux são nomes usados indistintamente em diversos documentos da empresa, na lista telefônica, nas placas indicativas da empresa, *outdoors* etc.;
- (l) as mercadorias importadas nas 175 DI objeto da autuação, oriundas da China, ostentavam, em regra (1067, de um total de 1087 itens) a marca “Taschibra”, sendo descritas na DI, na fatura comercial e no conhecimento de carga como sendo da marca “Taschibra”;

- (m) as 175 DI foram registradas em nome da Proimport, que indicava ser a importadora e a adquirente dos produtos da marca “Taschibra” (sendo que havia determinação normativa de indicação da natureza da operação - conta e ordem, inicialmente - no campo informações complementares ou em campo próprio da DI);
- (n) após a importação, a Proimport revendia as mercadorias (99,3% delas ao grupo “Taschiba”/Brasilux), e a análise da documentação apresentada comprova que a empresa Brasilux era responsável por suprir os recursos à empresa Proimport antes da remessa destes ao fornecedor estrangeiro, independentemente de sua posterior revenda ser para o grupo “Taschibra”;
- (o) a Proimport, assim, registrava importações da marca Taschibra oriundas da China e as revendia à própria Taschibra brasileira (com todos os benefícios fiscais e extrafiscais daí decorrentes, e em oposição à legislação vigente);
- (p) vários elementos, como a alteração de um embarque da empresa World Brasil para Proimport, mediante autorização do Sr. Afonso Luiz Schreiber (fls. 2780 a 2784), a demonstração de que a Brasilux efetuava o pagamento das despesas inerentes ao despacho aduaneiro (v.g. fls. 2785, 2814, 2817, 2822, e 2825, bem assim a solicitação de numerário de fls. 2933/2934), e a posse de documentos relativos ao despacho pela Brasilux (por exemplo, casos de faturas ainda em fase de elaboração na Brasilux, com correções, inclusive de valor, depois incorporadas à fatura definitiva de posse da Proimport - v.g. fls. 2789, 2792, 2794, 2798 e 2819), endossam ainda mais a prática da interposição fraudulenta;
- (q) a empresa Brasilux, se fosse mera adquirente de produtos importados pela Proimport, não teria acesso às despesas da importadora, aos trâmites operacionais do despacho de importação (como os problemas enfrentados no recebimento de mercadorias da China - fls. 2937/2938), detalhes do embarque (há inclusive fax da transportadora à Brasilux após o embarque das mercadorias - fl. 2847), preços de compra da mercadoria no exterior, nem acesso direto ao exportador estrangeiro;
- (r) os fornecedores chineses das mercadorias importadas diretamente pela Brasilux (92 DI) no mesmo período das importadas por intermédio da Proimport (175 DI) são

comuns, e há documentos que demonstram o contato direto do representante da Brasilux com o fornecedor (v.g. no caso de diferença na conferência de mercadorias - fls. 2696 a 2705);

(s) a autuada não só concorreu para a prática da infração como foi a artífice e principal beneficiária do esquema engendrado;

(t) a interposição fraudulenta é caracterizada como dano ao Erário, ensejador da pena de perdimento;

(u) intimada a apresentar as mercadorias importadas para fins de aplicação da pena de perdimento (fls. 2719/2720), a autuada não o fez, tendo respondido (fls. 2722/2723) com a alegação de não possuir informações acerca de 174 DI, pois as mercadorias não foram importadas pela Brasilux (afirmando que a 175ª importação foi por encomenda e a mercadoria foi consumida); e

(v) sendo a alegação da empresa totalmente avessa ao verificado na autuação, e sendo a 175ª DI resultante de adulteração de documentos somada a ausência de escrituração contábil da operação, ambos comprovados na autuação, a falta de apresentação das mercadorias enseja a aplicação da multa prevista no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, no valor aduaneiro destas (com a conversão do câmbio na data do registro de cada DI, perfazendo o total de R\$ 19.318.221,60).

Cientificada da autuação em 25/11/2009 (fl. 2968), a empresa Brasilux apresenta impugnação em 21/12/2009 (fls. 2990 a 3041), sustentando que:

(a) após dois anos da retenção de documentos, em decorrência de diligência amparada por MPF-D, a empresa recebeu termo de início de procedimento fiscal, sendo intimada a apresentar documentos, e cientificada da conversão do MPF-D em MPF-F (de fiscalização);

(b) depois de apresentar os documentos solicitados, a empresa foi intimada, em 30/10/2009, a apresentar, em 10 dias, mercadorias relativas a diversas declarações de importação, para fins de aplicação da pena de perdimento, sem que lhe fosse permitido apresentar quaisquer esclarecimentos;

(c) em resposta (fls. 2722/2723), a empresa informou que as mercadorias de uma das DI foram consumidas, mas que não possuía informação sobre as outras 174 DI, solicitando ao fisco que detalhasse ao menos as Notas Fiscais de Entrada relativas a cada mercadoria, para que a empresa pudesse localizá-las (destacando-se que o

fisco paradoxalmente estava de posse da documentação referente às DI);

- (d) sem análise da resposta da empresa, sobreveio então a autuação objeto do presente processo, imputando à empresa o cometimento de infração advinda de sua própria ocultação fraudulenta, mediante a utilização de interposta pessoa, nas 175 DI resgistradas pela Proimport;
- (e) houve irregularidade na prorrogação da validade do MPF, por inobservância das formalidades imprescindíveis (ausência de informação ao sujeito passivo das prorrogações e inexistência de demonstrativo de emissão e prorrogação do MPF), o que implica extinção do mandado, e invalidez do lançamento (por incompetência do agente);
- (f) quanto aos documentos apreendidos na Brasilux, (1) as “papeletas de quitação de fechamento de câmbio” são documentos internos de controle da importadora (Proimport), que não possuem valor probante, não tendo sido comprovada a origem das solicitações; e (2) não se reconhece a origem dos e-mail e documentos apócrifos utilizados na autuação, e que não constam do relatório de documentos retidos, o que prejudica a liquidez e a certeza de sua licitude;
- (g) parte dos créditos lançados já restaram atingidos pela decadência, não se aplicando o CTN por não se estar tratando de crédito tributário, devendo reger a matéria o art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966 (ou, alternativamente, o Decreto nº 20.910/1932, que leva ao mesmo resultado), e ainda que se entenda tratar-se de crédito tributário, há de se aplicar a regra do art. 150, § 4º do CTN, por ter ocorrido antecipação/pagamento de tributos (o que também resulta na mesma conclusão: a de que estava decaído o direito de lançar multa relativa às DI registradas antes de 25/11/2004, retroagindo cinco anos da ciência da autuação);
- (h) a marca “Taschibra” em território chinês não pertence à impugnante, mas ao próprio fabricante de lâmpadas chinês, e os dados levantados pelo fisco sobre a marca e as empresas All Home, Eletrobrasil e World Brasil não são pertinentes ao caso concreto;
- (i) a Brasilux nunca negou a existência do grupo econômico, nem o fato de ser cessionária da marca “Taschibra” (de fato as empresas Brasilux, All Home, Eletrobrasil e World Brasil possuem sócios em comum,

e as operações realizadas pela All Home foram efetivamente realizadas irregularmente, tanto é que este débito já foi objeto de parcelamento no âmbito da Lei nº 11.941/2009, e isso não pode levar à conclusão de que a empresa continua atuando irregularmente);

- (j) não há continuidade delitiva, pois a ocultação do adquirente mediante interposição de pessoas apenas foi considerada infração a partir da MP nº 66/2002, e nesse primeiro momento abrangeu somente as importações realizadas por conta e ordem de terceiros;
- (k) as operações realizadas pela Proimport foram por encomenda (modalidade que posteriormente foi contemplada pela Lei nº 11.281/2006), com recursos próprios da importadora, sem que a Brasilux fornecesse ou antecipasse qualquer suporte financeiro às operações de importação;
- (l) ao mesmo tempo em que afirma existir continuidade delitiva, com simples alteração do ocultante (de All Home para Proimport), a autoridade autuante adota procedimento diferente nas duas autuações: naquela, a interposta pessoa foi notificada, justamente por ser a agente da fraude (vez que ela é que registra a DI), sendo a Brasilux solidária, enquanto nesta a interposta pessoa nada sofreu, o que é estranho, pois a situação é idêntica;
- (m) a pessoa que se interpõe é que realiza as condutas que caracterizam o núcleo do tipo legal da pena de perdimento, portanto é ela que deve ser apenada com o perdimento das mercadorias;
- (n) não há que se falar em fraude ou simulação se não houver supressão de tributo ou ocultação de real beneficiário da operação, ou seja, se o sujeito omitido não for equiparado a importador (no caso, o encomendante ainda não o era);
- (o) é evidente que a infração prevista na MP nº 66/2002 somente se aplicava às importações por conta e ordem, pois apenas nessa hipótese o real adquirente se equiparava ao importador, nos termos do art. 79 da MP nº 2.158/2001, passando a abranger as importações por encomenda a partir da Lei nº 11.281/2006;
- (p) as importações por encomenda sem identificação do encomendante, antes da vigência da Lei nº 11.281/2006, não eram tipificadas como infração;
- (q) para a configuração da interposição fraudulenta são necessários dois agentes, o ocultador e o ocultado,

devendo ambos serem responsabilizados pelo fisco (como na autuação anterior, da All Home);

- (r) é impossível o ocultado realizar o núcleo da conduta, e por isso é uma aberração aplicar somente a ele a pena de perdimento, pois estar-se-ia punindo só o mandante, e não o agente da infração;
- (s) a suposta ocultante, a empresa Proimport, não foi punida justamente por não haver irregularidade nenhuma nas importações, sendo que sequer foi solicitada a correção das DI pelo fisco;
- (t) mesmo que se configurasse a infração, a falta de responsabilização da autora da infração implicaria impossibilidade de aplicação de penalidade à Brasilux, pois segundo os princípios de direito penal, a renúncia concedida a um réu se estende a todos;
- (u) na DI nº 06/1357083-3, o encomendante foi devidamente identificado, como se observa na fl. 1473, não havendo que se falar em interposição fraudulenta (o que ocorreu foi simplesmente substituição do importador contratado, que tinha atingido suas quotas de importação concedidas pelo fisco - “Radar”), visto que a Brasilux adquiriu as mercadorias e foi inclusive equiparada a contribuinte do IPI nessa operação, e, ao contrário do que afirma a fiscalização, houve contabilização da operação (que não foi constatada pelos fiscais porque ocorreu com atraso, em 2007);
- (v) a Brasilux é encomendante, e não uma singela adquirente de mercadorias no mercado interno, e por isso tem acesso a informações do importador e indica o que será importado, tudo dentro do permitido pelo § 3º do art. 11 da Lei nº 11.281/2006;
- (w) todas as despesas (como tributos incidentes na importação, capatazia, armazenagem, frete, honorários de despachante, fechamento de câmbio etc) eram suportados pela Proimport, com recursos próprios desta, não tendo havido qualquer antecipação de numerário da Brasilux à Proimport (pelo contrário, a Proimport é que financiava a Brasilux);
- (x) a importadora, utilizando dos mecanismos comerciais, retardava o fechamento de câmbio, que as vezes era quitado após o pagamento das duplicatas (daí as “papeletas de quitação do fechamento” em data posterior a pagamentos de duplicatas);

- (y) a empresa junta aos autos documentação elaborada pela Proimport que demonstra os pagamentos realizados e recebidos em 18 importações, afirmando que carrearía aos autos posteriormente as demais, em virtude de dificuldade de obtenção junto à importadora em tempo exíguo, e, usando como exemplo a DI nº 04/0904819-9, explica o mecanismo de pagamentos de duplicatas pela Brasilux à Proimport, e sua desvinculação cronológica com o fechamento de câmbio;
- (z) para configurar-se adiantamento de valores, o pagamento deve ser procedido dentro do desencadear da operação de importação por encomenda;
- (aa) a Proimport tem capacidade financeira para efetuar as importações, o que poderia ter sido verificado pela fiscalização, que optou por não incluí-la no polo passivo;
- (bb) ainda que se entenda que a operação não foi por encomenda, *ad argumentandum*, não houve importação por conta e ordem, pois a importadora não possuía habilitação para tal;
- (cc) a equiparação do encomendante ao importador, pela Lei nº 11.281/2006, instituiu nova obrigação tributária, e, portando deveria respeitar o princípio da anterioridade (de exercício e nonagesimal), somente cabendo a pena de perdimento ou a multa substitutiva a partir de 2007, pois tais penalidades são diretamente vinculadas à existência de responsabilidade advinda da equiparação do encomendante ao importador;
- (dd) não houve dano ao Erário, pois não ocorreu dano patrimonial ao fisco, nem quebra da cadeia do IPI (pois, mesmo que houvesse equiparação, grande parte das mercadorias não é tributada na saída), nem fuga aos controles aduaneiros (pois a contratação de *trading companies* e empresas com limites maiores de importação é lícita).
- (ee) não se pode imputar à Brasilux a pena de perdimento (ou multa substitutiva) no caso de mercadorias adquiridas pela Eletrobrasil, All Home e World Brasil, pois a Brasilux não é nem foi detentora da posse ou propriedade das mercadorias;
- (ff) no caso em análise, não houve comprovação da não localização, da transferência ou do consumo das mercadorias importadas (em virtude de não ter havido por parte da autuada, quando intimada, condições de manifestar-se sobre mercadorias importadas pela

Proimport e que, em diversos casos, sequer eram a ela destinadas); e

- (gg) a solicitação da Brasilux para que fosse detalhada a mercadoria que se solicitava apresentar não foi considerada pela fiscalização.

Em 27/8/2010, ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 3610 a 3618), tendo o julgador *a quo* analisado somente a questão da sujeição passiva (entendida como suficiente para a nulidade do lançamento, com a procedência da impugnação), concluindo que:

- (a) o adquirente e o encomendante das mercadorias importadas não podem ser solidários pelos tributos sem que se tenha determinado e autuado o contribuinte;
- (b) a previsão legal de os acusados responderem pela infração “conjunta ou isoladamente” não permite que o autuante eleja entre eles aquele que deve responder pela infração (em outras palavras, identificados mais de um infrator todos devem ser autuados conjuntamente);
- (c) parcial razão cabe à interessada quando afirma que a não autuação da importadora “Proimport Brasil Ltda” fere seu direito de defesa em razão de não possibilitar a apresentação da documentação fiscal e contábil daquela empresa (cumprir verificar que os registros, documentos contábeis e bancários e esclarecimentos da importadora de direito, aquela em nome de quem foram registradas as Declarações de Importação, são de fundamental importância para se comprovar a correção das operações de importação realizadas);
- (d) o auto de infração padece de vício de sujeição passiva, uma vez que foi lavrado em afronta ao disposto nos artigos 121 e 142 do CTN; e
- (e) houve preterição do direito de defesa.

O processo foi remetido então a este CARF, com recurso de ofício, nos termos do 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e do art. 1º da Portaria MF nº 3/2008, em virtude do montante exonerado.

Por meio do Acórdão nº 3403-001.912, de 26/02/2013, esta terceira turma decidiu unanimemente dar provimento ao recurso de ofício, determinando o retorno dos autos à DRJ para apreciação dos demais argumentos da impugnação, em julgamento assim ementado:

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

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

PROVIMENTO DE RECURSO DE OFÍCIO QUE ANALISA PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. REENVIO AO TRIBUNAL A QUO.

Na hipótese de a decisão de primeira instância pela nulidade da autuação, em sede preliminar, sem análise do mérito da impugnação, ser revertida em segunda instância, devem os autos ser remetidos ao tribunal a quo, para apreciação dos argumentos expostos na impugnação, ainda não analisados, a partir do decidido na última instância administrativa, para que não se configure supressão de instância.”

A DRJ, então, efetua novo julgamento, em 20/11/2013 (fls. 6328 a 6350), no qual acorda unanimemente em dar parcial provimento à impugnação, exonerando R\$ 2.637.987, 05 em função de decadência (ensejando novo recurso de ofício), de acordo com o disposto no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Em relação aos demais tópicos, sustenta o julgado de piso que: (a) o MPF é instrumento de controle da administração, e sua prorrogação pode ser efetuada tantas vezes quanto necessária, de acordo com a legislação de regência (Portarias SRF nº 307/2001, RFB nº 4.328/2005 e RFB nº 6.087/2005), não acarretando eventuais irregularidades em relação ao MPF nulidade do lançamento, em função do disposto no art. 142 do CTN; (b) não procede a alegação de que as provas utilizadas pela fiscalização são ilícitas ou sem comprovação de origem, pois foram obtidas em procedimento de diligência na própria empresa, ou foram por ela fornecidas; (c) a alegação de que o art. 13 da Lei nº 11.281/2006 cria equiparação tributária, e somente poderia ter vigência a partir do exercício seguinte ao da publicação, foge à competência do julgador administrativo, assim como as demais alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade; (d) o dano ao Erário decorre de disposição legal, não cabendo discutir sua existência efetiva; (e) a infração se caracterizou pela comprovação de que a “Brasilux” interpôs fraudulentamente nas operações de importação a empresa “Proimport”, que registrava as declarações como se fosse a importadora e adquirente das mercadorias, quando, na verdade, as mercadorias tinham como real adquirente a própria “Brasilux”, que as recebia logo que desembaraçadas; (f) o fato de terem sido utilizados recursos da adquirente nas operações de importação faz presumir que houve importação por conta e ordem, mesmo antes da legislação que veio a disciplinar a importação por encomenda; (g) na única DI para a qual a empresa afirma ter havido discriminação do encomendante, a declarante não inseriu o dado no campo previsto na legislação, sendo que as características do caso (troca de correspondências entre os envolvidos) mostram que tal incorreção não se tratou de mero equívoco, mas de verdadeira fraude; (h) não prospera a alegação da empresa de que não pode responder pelas aquisições realizadas pelas empresas “Eletrobrasil”, “All Home” e “World Brasil”, restando evidente que em todas as importações os recursos provieram da autuada; e (i) como a própria empresa admite, esta detinha todo o conhecimento das operações de importação, pois quer fazer crer que se tratavam de operações de importação sob sua encomenda.

Cientificada do julgamento da DRJ em 29/11/2013 (cf. AR de fl. 6396), a empresa apresenta Recurso Voluntário em 20/12/2013 (fls. 6398 a 6451), argumentando que: (a) há **incompetência absoluta dos Auditores-Fiscais**, pois o MPF-D utilizado não preencheu as formalidades previstas na Portaria RFB nº 4.066/2007 (no que se refere à formalização e à comunicação das prorrogações ao sujeito passivo), sendo, portanto, extinto; (b) as **provas utilizadas são ilícitas**, que abarcam “supostos e-mails e faxes enviados e recebidos pela empresa” (sic), “papeletas de quitação de fechamento de câmbio” (documentos internos da

empresa, sem valor probante), e “documentos apócrifos”, sendo que não há cópias de e-mail entre os documentos retidos (fls. 136/137) nem entre os restituídos; (c) **não há continuidade delitiva**, pois as irregularidades passadas (em relação à empresa “All Home”), pois a “Proimport” é empresa diversa e totalmente independente do ponto de vista operacional, porque a ocultação não era apenas antes da MP nº 66/2002, e porque a recorrente nunca negou a existência de grupo econômico, nem o fato de ser cessionária da marca “Taschibra”; (d) **não houve interposição fraudulenta**, pois, a partir da evolução legislativa do tema, percebe-se que “somente haverá fraude e simulação quando o adquirente/encomendante for equiparado ao importador”, e tal equiparação com a figura do encomendante só veio a ocorrer com a Lei nº 11.281/2006 (art. 13); (e) há **extinção da responsabilidade da autuada**, pois a responsabilidade por infrações, cf. art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, só pode ser imputada ao importador (agente da infração que ocasiona dano ao Erário), pois o terceiro adquirente não pode ocultar-se a si próprio (sendo impossível que realize o núcleo da conduta - “ocultar”); (f) **houve cerceamento de defesa**, pois é impossível à autuada apresentar documentos que não são de sua responsabilidade, mas da responsabilidade da importadora, empresa distinta; (g) **não houve suporte financeiro da operação pela recorrente** (como se demonstra em tabela relacionada à DI nº 04/0904819-9), sendo que a “Proimport” é que era a verdadeira financiadora das importações (e esta, “utilizando dos mecanismos comerciais, retardava o fechamento de câmbio, os quais (*sic*), as vezes eram quitados após o pagamento de algumas duplicatas”), e todos os pagamentos de duplicatas e fechamentos de câmbio ocorreram após a entrega das mercadorias, conforme planilha que anexaria, elaborada pela importadora (“Proimport”), sendo que não existiu procedimento especial de verificação da origem dos recursos, no caso; (h) a recorrente, de fato, tem gerência sobre os procedimentos de importação, **como encomendante predeterminada**, e não como adquirente por conta e ordem; (i) não houve interposição **em relação à DI nº 06/1357083-3**, pois o encomendante está devidamente identificado nos dados complementares da DI, **tendo a DRJ alterado o enquadramento da autuação**; (j) **não existiu dano ao Erário**, pois não houve “quebra da cadeia do IPI”; (k) **há ilegitimidade passiva nas aquisições realizadas pela Eletrobrasil, pela All Home e pela World Brazil**, porque é impossível aplicar a pena de perdimento a figura distinta do real adquirente, tendo em vista que o responsável deve estar diretamente ligado à propriedade das mercadorias; e (l) **a conversão da pena de perdimento em multa é ilegal**, porque não houve comprovação, pela autoridade autuante, da não localização, transferência ou consumo das mercadorias (que estava de posse dos documentos relativos às importações). Requer, ao final, juntada posterior de auditoria contábil.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

1. Das Preliminares

A empresa apresenta em seu recurso voluntário questionamentos em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, à obtenção das provas utilizadas pela fiscalização, e ao cerceamento de defesa, atrelado à responsabilidade da autuada.

1.1. Do Mandado de Procedimento Fiscal

A empresa recorrente alega há incompetência absoluta dos Auditores-Fiscais, pois o MPF-D utilizado não preencheu as formalidades previstas na Portaria RFB nº 4.066/2007 (no que se refere à formalização e à comunicação das prorrogações ao sujeito passivo), sendo, portanto, extinto.

Compulsando os autos, revela-se que havia procedimento anterior de fiscalização sobre as empresas “All Home” e “Brasilux”, tendo sido detectada interposição fraudulenta e lavrada autuação correspondente. Sobre o tema, a recorrente revela que “*as operações realizadas à época pela All Home foram efetivamente realizadas irregularmente, tendo é que este débito já foi objeto de parcelamento no âmbito da Lei nº 11.941/2009*”, mas que a infração preexistente não possui qualquer relação com a imputada nestes autos, e que não houve continuidade delitiva. De fato, a existência de uma infração anterior não influencia de qualquer forma o julgamento do presente processo, que será efetuado à vista dos elementos nele constantes, sendo a autuação anterior tomada em conta tão somente com conteúdo histórico, e não probatório.

O que importa aqui é que, após aquele primeiro procedimento, é emitido o Mandado de Procedimento Fiscal- Diligência (MPF-D) nº 09.2.04.00-2007-00159-3 (fl. 134), cientificado à empresa em 05/07/2007, com fundamento na Portaria RFB nº 4.066/2007.

A empresa é então intimada, ainda em 05/07/2007, a apresentar “*todos os documentos e arquivos referentes às importações promovidas pela empresa, ou das quais a empresa participou, a partir de exercício de 2003*” (fls. 135/136). Ainda em 05/07/2007, foram retidos diversos documentos (detalhados como instrutivos de declarações, logísticos e comerciais) em caixas identificadas no termo de fls. 137/138).

Em 24/03/2009 inicia-se o procedimento fiscal, conforme termo de fls. 139/140 em relação à empresa “Proimport”, que é intimada a apresentar 175 declarações de importação (DI) e as documentações instrutivas correspondentes. Tais documentos são apresentados, na ordem estabelecida na relação de fls. 155 a 186.

O procedimento fiscal em relação à “Brasilux” inicia em 07/05/2009 (fls. 187/188, com ciência em 09/05/2009, cf. AR de fl. 188), em cumprimento ao MPF nº 09.2.04.00-2009-00201-5, que menciona que “*fica o contribuinte ciente do encerramento do MPF nº 09.2.04.00-2007-00159-3, com a consequente manutenção dos documentos retidos sob aquele procedimento*”. Na mesma data são solicitados à “Brasilux” livros diário, razão, registro de entradas e saídas e apuração de IPI, referentes a 2004, 2005 e 2006.

Como dito ao início deste tópico, a irregularidade apontada pela empresa é em relação ao MPF-D, e não no que se refere ao MPF de fiscalização, sustentando-se que não foram preenchidas as formalidades previstas nos arts. 13 e Anexo VI da Portaria RFB nº 4.066/2007 (no que se refere à formalização e à comunicação das prorrogações ao sujeito passivo), e que isso ocasionaria a extinção do MPF, cf. art. 15, e a consequente nulidade da autuação.

Dispõe a referida Portaria:

“Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput podrá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.” (grifo nosso)

Para verificar se houve registro das prorrogações na Internet, em nome da verdade material, efetuamos consulta ao sítio *web* da Receita Federal (conforme recomendava a última linha do MPF-D de fl. 134, digitando o CNPJ da empresa e o código ali fornecido - 76849187). A consulta, que poderia ter sido efetuada pela empresa a qualquer tempo, apontou como resposta a tela da página seguinte, na qual se detalham as prorrogações, até a data em que o MPF-D foi extinto, dando lugar a um MPF-F.

Assim, não existe a irregularidade apontada em relação ao MPF, tendo as prorrogações sido todas registradas eletronicamente, com dados à disposição da fiscalizada.

E, quando o fisco contactou a empresa, em 09/05/2009, informando sobre o encerramento do MPF-D, já era vigente a Portaria RFB nº 11.371/2007, que estabelecia em seus arts. 9º e 14:

“Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

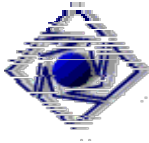
Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

(...)

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Nº 0920400 2007 00159

CNPJ/CPF: 00.374.121/0001-01

RAZÃO SOCIAL/NOME: BRASILUX IND COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA

PROCEDIMENTO: DILIGÊNCIA

VALIDADE: 31/08/2007

Nome	Função	Matrícula	Telefone
GILBERTO ANTONIO DEZORZI	Supervisor	0076232	
MARCELO AUGUSTO GUIMARAES GONCALVES	Auditor Fiscal	0718209	
GILBERTO ANTONIO DEZORZI	Auditor Fiscal	0076232	
LUIZ FELIPE CAYRES PINTO	Auditor Fiscal	0033506	

VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs

MPF prorrogado até: 30 de Setembro de 2007
 MPF prorrogado até: 30 de Outubro de 2007
 MPF prorrogado até: 29 de Novembro de 2007
 MPF prorrogado até: 29 de Dezembro de 2007
 MPF prorrogado até: 28 de Janeiro de 2008
 MPF prorrogado até: 27 de Fevereiro de 2008
 MPF prorrogado até: 28 de Março de 2008
 MPF prorrogado até: 27 de Abril de 2008
 MPF prorrogado até: 27 de Maio de 2008
 MPF prorrogado até: 26 de Junho de 2008
 MPF prorrogado até: 26 de Julho de 2008
 MPF prorrogado até: 25 de Agosto de 2008
 MPF prorrogado até: 24 de Setembro de 2008
 MPF prorrogado até: 24 de Outubro de 2008
 MPF prorrogado até: 23 de Novembro de 2008
 MPF prorrogado até: 23 de Dezembro de 2008
 MPF prorrogado até: 22 de Janeiro de 2009
 MPF prorrogado até: 21 de Fevereiro de 2009
 MPF prorrogado até: 23 de Março de 2009
 MPF prorrogado até: 22 de Abril de 2009
 MPF prorrogado até: 22 de Maio de 2009
 MPF prorrogado até: 21 de Junho de 2009

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.”

Sendo a ciência ao sujeito passivo em 09/05/2009, e estando o MPF-D vigente até 21/05/2009, nenhum desrespeito aos comandos normativos que regem o MPF foi detectado.

De qualquer forma, ainda que houvesse irregularidade, é necessário aclarar que a competência do Auditor-Fiscal, seja para o exame ou a apreensão de documentos, seja para levar a cabo qualquer outro procedimento fiscal, não deriva de norma infralegal, mas de lei.

Assim, o Auditor-Fiscal da RFB, autoridade administrativa de que trata, v.g., o art. 142 do CTN, tem competência legal para (art. 6º, I, “c” da Lei nº 10.593/2002) “*executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados*”. Repare-se que o art. 6º da referida Lei não possibilita que o Poder Executivo em ato infralegal retire ou mitigue a competência, consentindo somente com a regulamentação das competências ali estabelecidas (art. 6º, § 3º da Lei nº 10.593/2002).

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle administrativo, e não um documento que atribua competência (e nem poderia, pois a competência já foi legalmente atribuída).

Ambas as Portarias aqui referidas têm por base o Decreto nº 3.724/2001 (que, por sua vez, regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que disciplina requisição, acesso e uso de informações bancárias pelo fisco). E, na interpretação do Decreto que inova no ordenamento jurídico disciplinando o Mandado de Procedimento Fiscal (Decreto nº 3.724/2001), poder-se-ia trilhar dois caminhos.

O primeiro é o de que estabeleceram as normas infralegais condição de validade do ato administrativo, mitigando ou retirando (em verdade, transferindo ao administrador de plantão) a competência do Auditor-Fiscal legalmente estabelecida. Essa linha, que parece ser adotada na defesa da recorrente, encontra numerosos obstáculos de ordem legal e constitucional, pois está a restringir a lei, alterando atribuições por ela estabelecidas, sem autorização, em prejuízo do Poder Público (e até do Erário). Não se tem dúvidas que tal linha levaria à conclusão pela ilegalidade (e, inclusive, pela inconstitucionalidade) do Decreto nº 3.724/2001.

É corolário da hermenêutica que entre as interpretações de determinado ato normativo, deve prevalecer a que não conduza ao absurdo, à ilegalidade, ao abuso, ao desrespeito a atos de hierarquia superior. E é nesse sentido, alicerçado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 (que impede o julgador de negar vigência a decreto sob fundamento de inconstitucionalidade), que se busca interpretação do Decreto nº 3.724/2001 que não afronte o sistema ao qual tal norma é vinculada.

Assim, para que tal Decreto seja legal e constitucional, deve ser lido não como um mitigador ou saqueador de competência, mas como um instrumento de controle da Administração, de caráter *interna corporis*. E é desta forma que o MPF tem sido encarado por este CARF, inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“NULIDADE. IRREGULARIDADES NA EMISSÃO DE MPF. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é simples instrumento de controle interno da Administração Tributária, não se constituindo em elemento essencial de validade do correspondente auto de infração. Também aí entende-se pertinente o posicionamento do julgador a quo, que esclareceu que o MPF é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades fiscais, e eventuais irregularidades em seu trâmite não invalidam o auto de infração decorrente do procedimento fiscal relacionado.”²

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O MPF é ato interna corporis de controle interno e eventuais vícios são consideradas meras irregularidades, que não têm efeito de contaminar de nulidade o crédito constituído pelo lançamento de ofício.”³

“MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O MPF- Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração”⁴

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF Eventual irregularidade na emissão do MPF ou o descumprimento do prazo previsto no MPF para realização da ação fiscal não induzem a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.”⁵

“NORMAS PROCESSUAIS MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO. O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.”⁶

Improcedente, assim, a alegação de nulidade por ausência ou irregularidades na emissão do MPF.

1.2. Das provas obtidas pela fiscalização

A empresa recorrente afirma que a autuação teve por base documentos *“supostamente apreendidos no estabelecimento da recorrente ou enviados pela Proimport”*. Em relação aos documentos enviados pela “Proimport” (“papeletas de quitação de fechamento de câmbio”), afirma que são documentos internos de controle da importadora, que não

² CARF, Acórdão 1401-000.740, 4a Câmara, 1a Seção, Rel. Cons. Fernando Luis Gomes de Matos, unanimidade, Sessão de 15.mar.2012.

³ CARF, Acórdão 1801-001.018, 3a Turma Especial, 1a Seção, Rel. Cons. Carmen Ferreira Saraiva, unanimidade, Sessão de 10.mai.2012.

⁴ CARF, Acórdão 3102-001.669, 1a Câmara, 3a Seção, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, unanimidade, Sessão de 27.nov.2012.

⁵ CARF, Acórdão 2403-002.353, 3a Câmara, 2a Seção, Rel. Cons. Carlos Alberto Mees Stringari, unanimidade, Sessão de 20.nov.2013.

⁶ CSRF, Acórdão 9101-001.798, Rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, maioria, Sessão de 19.nov.2013.

possuem valor probante, nem vinculam a recorrente. No que se refere à correspondências comerciais (e-mail impressos), alega a empresa recorrente que não constam da relação de documentos retidos. Alega, por fim, que os documentos não têm origem individualizadamente identificada, e vários sequer estão assinados.

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

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

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

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

Refuta-se, assim, a alegação de que as provas foram ilicitamente obtidas.

1.3. Da responsabilidade da empresa “Brasilux”

Essa matéria foi a única tratada no julgamento anterior feito por este colegiado. E, desde então, não houve nenhuma situação que desconstituisse o entendimento ali externado, pelo que basicamente e mantém a seguir a argumentação anteriormente empregada.

O Código Tributário Nacional trata da sujeição passiva em seus arts. 121 a 127, cabendo destacar que:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

(...)

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

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

“78. [...] é imperioso elucidar que a Impugnante nunca negou a existência de grupo econômico, nem o fato de ser cessionária da marca Taschibra”.

79. As empresas All Home, Eletrobrasil, World Brazil e Brasilux de fato possuem sócios em comum, - e as operações realizadas à época pela All Home, em nome da Impugnante foram efetivamente realizadas irregularmente, tanto que este débito já foi objeto de parcelamento no âmbito da Lei n. 11.941/2009.”

(...)

“141. Deste modo, as importações realizadas pela sistemática de encomenda sem identificação do encomendante, no período em questão, são absolutamente regulares, pois a legislação não exigia a identificação deste nos documentos atinentes à importação”

(...)

“178. Contudo, e que isto fique bem claro, a Impugnante não é uma singela adquirente de mercadorias, mas uma encomendante de mercadorias pré-determinadas, ou seja, ao contrário do que afirmam os agentes fiscais, a Impugnante não adquire simplesmente mercadorias no mercado nacional a fim de cumprir seu objeto social, mas as encomenda! E encomendar significa identificar o que será importado, significa ter acesso e repassar informações ao importador, enfim, significa indicar o que, quando e qual quantidade será importada”.(grifos no original)

E a argumentação de que as operações eram feitas “por encomenda” é mantida em sede de recurso voluntário. O parágrafo acima relacionado como item 178 da impugnação, v.g., é reproduzido no item 227 do Recurso Voluntário.

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

A primeira remete ao parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional (que estabelece não haver benefício de ordem na solidariedade tributária). Sobre tal comando, ensina Luciano Amaro:

“Por cuidar-se de solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos co-obrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação, seria desnecessário dizer, como faz o parágrafo único do art. 124, que

a 'solidariedade referidas neste artigo não comporta benefício de ordem'.⁷ (grifo nosso)

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

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

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

“Identificados os infratores todos devem responder pela infração conjuntamente. *No outro sentido, no caso de se identificar apenas um dos infratores este responderá isoladamente. Essa é a interpretação que deve se dar aos dispositivos legais em trato.*

Portanto, a previsão legal de os acusados responderem pela infração "conjunta ou isoladamente" não permite que o autuante eleja entre eles aquele que deve responder pela infração. Em outras palavras, identificados mais de um infrator todos devem ser autuados conjuntamente, conforme previsão legal.

Como visto, não foi esse o procedimento adotado pela fiscalização, que autuou unicamente a pessoa jurídica que concluiu ser a real adquirente das mercadorias importadas. *(grifo nosso)*

Percebe-se novamente que o julgador relacionava a ausência do coautor da infração na autuação à exoneração da responsabilidade do autuado. Tal leitura do comando legal apresenta contradição lógica. Vejam-se, além do inciso I, os incisos V e VI do comando legal:

“Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)”.

Levada adiante a interpretação inicial do julgador de primeira instância, seria ilógico que os incisos V e VI utilizassem a expressão “conjunta ou isoladamente”, visto que tais operações (conta e ordem e encomenda) são realizadas de forma conjunta (entre importador e adquirente, ou importador e encomendante), e um eventual acobertamento ou ocultação não poderia ser praticado somente com a ação de um operador, como reconheceu a própria decisão de piso:

“Não se pode olvidar que, ainda que se comprove que a real adquirente das mercadorias importadas tenha sido a mentora da fraude acusada, a infração não teria como ser cometida sem o envolvimento direto da importadora que registrou as Declarações de Importação em seu nome.”

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

Nesse sentido vale recordar decisão recente, exarada no âmbito deste CARF, em caso que guarda notória relação com o tratado no presente processo:

“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.”⁸

Convém ainda transcrever excerto do voto condutor do referido julgamento do CARF, acolhido unanimemente pela Turma⁹:

“Com efeito, o exame dos autos mostra que a empresa (...), ao figurar formalmente na documentação de importação, agiu como importadora ostensiva de mercadorias destinadas à Recorrente

⁸ Acórdão 3802-00.914, CARF/2a TE/3a Seção, Rel. Cons. Solon Sehn, unânime, sessão de 21.mar.2012.

⁹ Suprimindo-se o nome das empresas envolvidas de 24/08/2001

(...) (importadora oculta). A Recorrente (...), por sua vez, embora não tenha figurado formalmente em nenhum documento de importação, coordenava a operação e se utilizava da importadora ostensiva (...) para internalizar mercadorias destinadas à (...).”

“Diante disso, constatada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a Fiscalização, à luz da legislação aplicável e dos precedentes do Carf acerca da interposição fraudulenta, deveria ter cominado à importadora ostensiva (...) a multa de 10% da operação acobertada (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e a multa substitutiva do perdimento (DecretoLei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º); esta última, em solidariedade com o importador oculto (...) e com a (...), que, no caso, coordenou e auferiu vantagem financeira com a operação, concorrendo e se beneficiando com a prática do ato (DL 37/1996, art. 95, I).

A Fiscalização, entretanto, deixou de penalizar a importadora ostensiva, cominando a pena substitutiva do art. 23, § 3º, apenas aos demais coautores. Esse equívoco, todavia, não implica a nulidade do auto de infração, porque a omissão de um dos coautores não afasta a responsabilidade dos demais agentes que concorreram para a prática do ato.

Não há, destarte, uma interdependência entre as relações jurídicas, porque a responsabilidade solidária, na hipótese, decorre da coautoria. Tanto é assim que, na maioria dos casos, o importador ostensivo é punido de forma autônoma, mesmo quando não identificado o real adquirente. É o que ocorre na interposição fraudulenta por presunção, que é caracterizada, nos termos do § 2º do art. 23, do DecretoLei nº 1.455/1976, sempre que o importador não é capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. Da mesma forma, se o importador ostensivo, embora identificado, deixa de ser penalizado porque a autoridade fazendária entendeu que apenas a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 lhe seria aplicável, subsiste a responsabilidade do importador oculto e dos demais coautores (como, no caso, a ...).”

Daí o Acórdão nº 3403-001.912 ter externado posicionamento unânime desta turma em relação à sujeição passiva, admitindo que a ausência do importador de direito (“Proimport”) na autuação não exclui a responsabilidade do autuado (importador de fato).

Em adição ao exposto, é preciso esclarecer que a penalidade de que trata o art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 não tem como núcleo da conduta o verbo “ocultar”:

“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.”
(grifo nosso)*

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

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

“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).” (grifo nosso)

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

Assim decidi esta turma de forma unânime recentemente:

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

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.” (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014) (grifo nosso)

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

Eventual ausência de um dos sujeitos passivos na autuação por certo não tem o condão de nulificar a autuação em relação ao outro, ou perdoar o outro. Poderia, no máximo,

ensejar providências administrativas de autuação complementar (se ainda não existente), ou de responsabilização da autoridade autuante.

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

1.4. Do cerceamento de defesa

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

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

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

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

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

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

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

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

Inaugurado o contencioso, a empresa obteve cópia da documentação referente à autuação e documentos complementares constantes no presente processo (fl. 2986), e teve à sua disposição a íntegra do processo, onde consta, como aqui explicitado, toda a documentação instrutiva das 175 Declarações de Importação, o que lhe permitiria facilmente vincular, com base em seu registro de entrada, as notas fiscais correspondentes a tais

declarações. Contudo, persistiu na impugnação (e ainda persiste em sede de recurso voluntário) a alegação de cerceamento de defesa pela impossibilidade de acesso à documentação da “Proimport” (empresa que, repita-se, era mera importadora de bens para destinação previamente acordada à “Brasilux”, nos termos por esta estabelecidos).

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

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO [...]”

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NEGATIVA DE ACESSO À DOCUMENTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa por negativa de acesso à documentação, uma vez que a procuradora da Recorrente requereu e obteve cópia integral dos autos do processo.”¹⁰

Assim, correta a responsabilização da empresa “Brasilux” (independentemente do tratamento que se tenha dado à empresa “Proimport”), restando ausente o alegado cerceamento de defesa.

2. Do recurso de ofício

A DRJ afasta a exigência da multa em relação às DI registradas até 18/11/2004, com base no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966:

“Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.”
(grifo nosso) (o prazo a que se refere o art. 138 é de cinco anos)

E o valor exonerado totaliza R\$ 2.367.987,05, o que enseja o recurso de ofício.

Como a ciência da autuação ocorreu em 25/11/2009 (fl. 2968), o lançamento da multa só poderia abarcar as DI registradas após 24/11/2004. Assim, correta a exclusão das multas correspondentes a 19 DI (da relação de 175, constante da autuação), efetuada pela DRJ. Tais DI foram registradas no período de 04/03/2004 a 18/11/2004.

Acolhe-se assim, a argumentação pela decadência, por disposição legal expressa constante no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

3. Da Interposição Fraudulenta

A tese mestra da empresa é de que não ocorreu interposição fraudulenta porque as importações efetuadas foram por encomenda, sendo a “Brasilux” a encomendante predeterminada e a “Proimport” a importadora por encomenda.

3.1. Das importações por encomenda e por conta e ordem

A empresa afirma, analisando a evolução legislativa do tema, que “*somente haverá fraude e simulação quando o adquirente/encomendante for equiparado ao importador*”, e que tal equiparação com a figura do encomendante só veio a ocorrer com a Lei nº 11.281/2006 (art. 13).

¹⁰ Acórdão 3802-00.914, CARF/2a TE/3a Seção, Rel. Cons. Solon Sehn, unânime, sessão de 21.mar.2012.

A leitura do histórico da legislação sobre importações efetuadas por terceiros no Brasil (conta e ordem e encomenda), efetuada pela empresa, é substancialmente equivocada. A uma, porque imagina que as alterações legislativas tiveram por escopo principal a disciplina do IPI. A duas, porque entende que só existe fraude ou simulação se o ocultado for equiparado a importador.

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apenas com o perdimento, v.g., uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a “quebra da cadeia do IPI” um deles.

Como já destacado anteriormente, em citação a julgamento unânime desta turma, a interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada, por sua vez, é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. Nesse caso, 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”

Assim, a conclusão a que chega a empresa recorrente de que “*a interposição de terceiros apenas será considerada infração quando existir evidente fraude ou simulação, bem como conluio entre as partes*” é correta (em relação à interposição comprovada), e indiretamente correta em relação à interposição presumida.

Contudo, daí a concluir no parágrafo seguinte da argumentação, que “*a fraude ou simulação, na interposição de pessoas, todavia, apenas ocorrerá quando o sujeito omitido for equiparado ao importador para fins de recolhimento dos tributos, haja vista que, não havendo qualquer equiparação, não há que se falar em fraude ou simulação, porquanto não haverá supressão de tributo ou ocultação do real beneficiário da operação*” vai uma distância abissal. E mais, endossa a visão equivocada de que a construção legislativa é, em verdade, para evitar a “interposição fraudulenta no pagamento do IPI”.

Além de em momento algum a legislação equiparar o adquirente (ou mesmo o encomendante) ao importador, tal fato não guarda nenhuma conexão com a figura da interposição fraudulenta, pois a ocultação não busca, como aqui já exposto, unicamente os aspectos tributários. O que a legislação (art. 79 da MP nº 2.158-35/2001) faz é uma equiparação a “estabelecimento industrial” de quem adquire mercadorias do importador. E tal equiparação não é, definitivamente, condição para aplicação da penalidade de perdimento

prevista em dispositivo legal diverso (art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976), em que sequer se faz menção ao recolhimento de IPI (ou de outro tributo).

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

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

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

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

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

E com base em tais documentos, confecciona a planilha V (Saída das DI - mercadorias - da “Proimport” para a “Brasilux”), e detalha a fundamentação da autuação para cada DI, com base nos documentos instrutivos, nas “papeletas” e em e-mail trocados por representantes da empresa com importadores, fornecedores estrangeiros e outros operadores. Tal detalhamento, que consta da autuação às fls. 2780 a 2912, não é especificamente refutado pela empresa recorrente, que se limita a afirmar que as “papeletas” não possuem valor probatório, e que são documentos apócrifos.

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

No que se refere ao financiamento das operações pela “Brasilux”, repita-se, a argumentação genérica sobre invalidade de documentos e o exemplo (em relação a uma DI)

presente no recurso voluntário (com a promessa de planilha anexa) estão longe de refutar as provas existentes nos autos.

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

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

Ou, como destacou a DRJ:

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

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

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

O fato de terem sido utilizados recursos da adquirente nas operações de importação da importadora, faz presumir que as operações foram realizadas por sua conta e ordem, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 (...).”

E as peças de defesa não conseguem afastar as provas individualizadas por DI, constante na autuação.

Em algumas declarações de importação o *modus operandi* salta aos olhos. Veja-se a DI no 04/0231737-2, de 11/03/2004, registrada em 11/03/2004 (documentos às fls. 2644 a 2664, e descrição na autuação às fls. 2932 a 2936). Além da documentação instrutiva da DI, figura uma solicitação de antecipação de numerário, endereçada da “Proimport” à “Brasilux”, em 09/03/2004, com a descrição em minúcias dos custos a serem depositados em conta corrente (frete, taxa SISCOMEX...). E ao final da solicitação a “Proimport” esclarece que *“caso o depósito seja efetuado em cheque, aguardaremos a compensação do mesmo (sic) para*

darmos início à nacionalização da mercadoria". E segue a mensagem informando que *"havendo urgência na nacionalização, favor efetuar um TED, pois nesta modalidade de pagamento o crédito é efetuado em aproximadamente 30 minutos em nossa conta corrente"*. Se isso não for adiantamento de recursos, não se saberá o que o é. E o numerário solicitado foi prontamente transferido em 10/03/2004, pela "Brasilux".

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

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

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

3.2. Do dano ao Erário

A empresa afirma ainda não ter existido dano ao Erário, pois não houve "quebra da cadeia do IPI". A alegação revela dois entendimentos equivocados em relação à interposição fraudulenta. O primeiro de que toda a construção legislativa que rege a matéria teve preocupação exclusivamente tributária, quando a temática afeta à interposição fraudulenta é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior.

A segunda, de que o dano ao Erário tem que ser especificamente caracterizado para a aplicação da penalidade.

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, o perdimento foi substituído por multa com base no § 3º do mesmo art. 23:

"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, no caso concreto. 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.¹¹

3.3. Da conversão da pena de perdimento em multa

A substituição da pena de perdimento por uma multa, no valor aduaneiro das mercadorias, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, resulta da impossibilidade de localização ou do consumo das mercadorias.

No caso em análise, a empresa recorrente sustenta que a “conversão” da pena de perdimento em multa é ilegal, porque não houve comprovação, pela autoridade autuante, da não localização, transferência ou consumo das mercadorias.

A alegação é incompatível com o restante da defesa da empresa, que sustenta que as importações foram efetuadas por encomenda da “Brasilux”.

¹¹ 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.

Não há controvérsia nos autos de que a “Brasilux” participou das importações. E em sua sede foram retidos documentos correspondentes às importações em análise (com detalhamento incompatível para uma empresa que alegava inicialmente, de forma simples, que as importações não foram por ela efetuadas).

A efetiva responsável pela importação (e proprietária das mercadorias importadas) é a “Brasilux”, seja a operação por conta e ordem, seja por encomenda (como defende a recorrente).

Assim, correto o procedimento do fisco de intimar a “Brasilux” a apresentar as mercadorias (fis. 2719/2720) e, diante da negativa, efetuar a substituição da pena de perdimento por multa, na forma do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Repare-se que a empresa “Brasilux”, que detinha conhecimento de (e controle sob) todas as operações de importação relacionadas (o que é inequívoco nos autos), responde à intimação informando que a mercadoria da 175ª DI (a última recente) havia sido consumida, e que, em relação às outras 174 DI:

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

Destaque-se ainda que a afirmação da recorrente, em sede de recurso voluntário, de que “a matéria sequer foi apreciada pelo julgamento de primeira instância” se revela também equivocada, bastando a leitura do último parágrafo da fl. 6349 e o primeiro da fl. 6350 para comprovar o oposto.

Não há, assim, máculas ao procedimento adotado pela fiscalização, que se revelou totalmente conforme a legislação em vigor.

3.4. Da DI nº 06/1357083-3

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

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

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

Mas, nesta, em específico (para a qual a “Brasilux” tinha conhecimento, como comprovado nos autos, que a mercadoria estava com “World Brazil” escrito nas caixas, mas que estava sendo intermediada a operação pela “Proimport”), o campo “adquirente” não foi preenchido como “Brasilux” (que seria a encomendante), mas com “Proimport”, fazendo-se menção à modalidade de encomenda somente no campo (informações complementares, que, por ser um campo aberto, não é tratado, em regra, por parâmetros sistêmicos de seletividade).

Assim, aumentava a chance de canal verde (o que significa ausência de verificação da mercadoria pela Aduana). E, de fato, como se narra à fl. 2786, atingiu-se o objetivo: a DI foi selecionada para o canal verde.

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

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

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

Improcedente, assim, o recurso voluntário nesse aspecto.

3.5. Da ilegitimidade passiva nas aquisições efetuadas por terceiros

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

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

“A ‘Brasilux’ possuía em seu poder documentação acerca de duplicatas referentes a notas fiscais emitidas pela ‘Proimport’ a empresas estranhas ao grupo ‘Taschibra’, o que revela ingerência daquela na comercialização das referidas mercadorias, não obstante tratar-se de valores bastante insignificantes em relação ao total (0,7%).”

Ou seja, mesmo nas importações que tinham por destino final outras empresas, o que de fato ocorria era uma interposição fraudulenta da “Proimport” em relação à “Brasilux”. Mesmo nas importações destinadas a terceiro, o suporte financeiro era da “Brasilux”, o que torna as importações por sua conta e ordem, por presunção legal (art. 27 da Lei nº 10.637/2002).

Ou, como bem observou a DRJ:

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

Assim, improcedente nesse tópico a alegação do recurso voluntário.

3.6. Da auditoria contábil

Derradeiramente, destaque-se que pela robustez das provas carreadas à autuação, individualizando por DI as infrações cometidas, e prela precariedade dos argumentos de defesa, mormente direcionados a aspectos formais, evitando contrapor uma a uma as informações prestadas na autuação, os elementos constantes no presente processo são suficientes ao julgamento, revelando-se dispensável a realização de auditoria contábil. Ademais, os procedimentos de fiscalização adotados já avaliaram aspectos contábeis da empresa, e os resultados poderiam ter sido contrapostos durante todo o contencioso.

Tendo em conta o exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

Rosaldo Trevisan