



<b>Processo nº</b>	10074.001810/2009-10
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-012.373 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de agosto de 2023
<b>Recorrente</b>	MARIO JOSÉ DE ANDRADE E OUTROS
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 11/05/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO PRÉVIO. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório está assegurado ao contribuinte na faculdade de que dispõe de impugnar o lançamento tributário, sendo descabido propugnar pelo seu exercício prévio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. CONCLUSÕES OBTIDAS EM OUTRO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE SUA DEMONSTRAÇÃO PARA EFEITO DE IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE.

Com relação ao uso de provas emprestadas para instrução do lançamento fiscal, o que se admite é o uso de documentos e provas colhidos em outro regular procedimento fiscal, e não o empréstimo, unicamente, das conclusões daquele procedimento. Dessa forma, ainda que os autos tivessem sido instruídos com as referidas provas, deveria a fiscalização ter examinado-as de modo a demonstrar a efetiva caracterização das irregularidades que determinaram o cometimento da infração imputada no presente auto de infração.

ILÍCITO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. INDÍCIO. REPASSE DIRETO E IMEDIATO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

É lícita a realização de importações mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática descaracterize a realização da importação por conta própria, ou configure o ilícito previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação do adquirente da mercadoria.

INFRAÇÃO. OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. DOLO.

A infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para caracterização da infração, deve ser identificado o dolo, restando configurada uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal.

**OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INCOMPATIBILIDADE ENTRE O NEGÓCIO DECLARADO E A EFETIVAÇÃO NO PLANO FÁTICO. POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DE CONDUTA LÍCITA. INFRAÇÃO DESCARACTERIZADA.**

Para configuração do ilícito de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, há que se caracterizar, de forma inequívoca, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação, devendo existir uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático, uma vez que, caso os indícios apurados possam conduzir também à ocorrência de uma conduta lícita, não restará configurada a infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, para o fim de anular integralmente a multa lançada, vez que não restou caracterizada, de forma inequívoca, a ocorrência da infração de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, mediante fraude ou simulação. Vencidos os Conselheiros Renan Gomes Rego e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil no Recife (PE):

*Trata o presente processo de Auto de Infração Aduaneiro, lavrado contra Mario José de Andrade, CPF n.º 496.249.544-53 e João Andrade Neto, CPF n.º 386.333.374-87, sócios gerentes da empresa MAGNETOS COMÉRCIO LTDA, CNPJ de n.º*

02.526.298/0001-01, que será doravante denominada simplesmente de MAGNETOS, tendo sido efetivada a conversão do perdimento de mercadorias importadas em multa pecuniária, aqui aplicada.

Relata o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil autuante que a ação fiscal que deu origem ao presente Auto de Infração decorreu de procedimento anteriormente executado na empresa IMB INTERN MARKET BUSIN REPRES IMPORT E EXPORT LTDA, CNPJ de n.º 00.088.782/0001-62, que será doravante denominada simplesmente de IMB, no qual estaria comprovado, por meio de provas documentais, que a IMB efetuou operações de importação por conta e ordem de terceiros sem o atendimento dos requisitos previstos na legislação, notadamente na Instrução Normativa SRF n.º 225/2002, que regulamenta tal matéria.

No que tange às irregularidades verificadas na IMB, aduz a autoridade fiscal, (fls.11/12): "No procedimento fiscal executado em face da IMB, constatou-se uma série de irregularidades, como a seguir sumariamente descritas:

Foi considerada inexistente de fato por não ter sido encontrada no endereço informado nos cadastros da RFB, não tendo comprovado seu efetivo funcionamento, e não ter demonstrado ter capacidade operacional para o desempenho de seu objeto, inclusive não comprovando o aumento de seu capital social (de R\$ 5.000,00 para R\$ 100.000,00, em 19/07/01; e de R\$ 100.000,00 para R\$ 1.100.000,00, em 06/06/05).

Ressalte-se que, ao término do procedimento fiscal executado pela Inspetoria da Receita Federal no Rio de Janeiro, a IMB já se encontrava com o CNPJ suspenso (desde 03/04/2007), devido a outra proposta de inaptidão por inexistência de fato feita pela Alfândega do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, consubstanciada nos autos do processo 10715.000093/2006-73.

Além da situação de inexistência de fato, a IMB também foi caracterizada, por presunção legal, como empresa interposta fraudulentamente no Comércio exterior, pelo cometimento de irregularidades nas operações de comércio exterior, em que não comprovou a origem licita dos recursos utilizados.

Também não comprovou, em diversas operações, a condição de real adquirente de mercadorias por ela importadas. Foram verificadas diversas operações de comércio exterior nas quais a IMB promove o despacho de importação em nome próprio, utilizando recursos de terceiros e ocultando ao Fisco Federal os reais adquirentes das mercadorias importadas.

Em procedimento de revisão da sua habilitação para operar no comércio exterior, foi verificado, em 18/10/2005, que "a empresa apresentava movimento acumulado nos últimos 24 meses atuando como importador direto no valor de US\$ 5.230.099,40, montante esse incompatível com sua receita bruta de R\$ 24.966,86 e capital registrado de R\$ 100.000,00 no ano calendário de 2003".

A Delegacia da Receita Federal em Uruguaiana/RS, em despachos de importação lá realizados, verificou divergência nas contas correntes utilizadas para pagamento dos tributos incidentes sobre essas importações, que foram debitados em contas-correntes que não pertenciam à IMB nem ao seu despachante, evidenciando que um terceiro, desconhecido, seria o real adquirente das mercadorias constantes daquelas importações.

Nos seus extratos bancários referentes aos meses de janeiro/2004 a junho/2005, verificou-se que havia dezenas de suspeitas transferências a débito e a crédito, ou seja, por diversas vezes observou-se que entrava na conta da IMB um determinado valor a crédito e na mesma data, ou em data muito próxima, era feita uma transferência a débito de igual valor ou em valor praticamente idêntico.

No que importa ao presente procedimento, deve-se ressaltar que quem promove a importação tem a obrigação legal de identificar o real adquirente em campo próprio da Declaração de Importação. No caso da IMB, verificou-se que ela atuava sempre em nome próprio, porém, em várias das declarações de importação por ela

*registradas, eram outros os reais adquirentes das mercadorias importadas, como é o caso da importação que originou a presente autuação.*

*Muitos dos clientes da IMB tinham em comum a dificuldade ou impossibilidade, época, de promoverem em seus próprios nomes os despachos de importação de suas cargas, pelo fato de não possuírem habilitação para operar no comércio exterior ou por estarem submetidos a procedimentos de fiscalização que dificultavam o desembaraço aduaneiro, por exemplo, através de prestação de garantia. A IMB emprestava, então, seu nome para promover esses despachos, porém, simulando perante o Fisco ser o real adquirente das mercadorias."*

*Discorre o AFRFB responsável pela lavratura deste Auto que a empresa MAGNETOS foi constituída em 28/04/1998 e extinta em 12/05/2008, foi a verdadeira adquirente das mercadorias importadas por meio da Declaração de Importação (DI) de nº 04/0738141-9, registrada em 28/07/2004 em nome da IMB. Assevera que não obstante constar na sobredita DI a IMB como adquirente dos produtos, a operação de importação em testilha ocorreu, de fato, por conta e ordem da MAGNETOS, que seria a verdadeira adquirente das mercadorias. Uma vez que não foi descrito na DI a real natureza da transação e o real adquirente da mercadoria, esta ocorreu de forma irregular, restando configurada, portanto, a ocultação do real comprador.*

*A responsabilização da MAGNETOS, na condição de adquirente por conta e ordem das mercadorias, foi fundamentada, no que tange ao Imposto de Importação e às infrações aduaneiras, no art. 32, parágrafo único, III, e art. 95, V, todos do Decreto-lei nº 37/66 com a redação vigente à época, e quanto ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), os acréscimos legais e às infrações correlatas, pelos arts. 32, parágrafo único, III, e 95, V, todos do Decreto-lei nº 37/66; arts. 77 e 78 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (art. 27, III, e art. 29, ambos do Decreto nº 4.544/2002 — Regulamento do IPI — RIPI).*

*Afirma que a MAGNETOS jamais possuiu habilitação no sistema Radar para operar no comércio exterior e elencou os diversos elementos comprobatórios de que a operação se deu por conta e ordem e de forma irregular em favor da MAGNETOS, in verbis:*

*"Foi verificado que as mercadorias importadas pela IMB na DI nº 04/0738141-9 foram todas, posteriormente, diretamente destinadas à Magnetos, por meio das notas fiscais nº 1008/1011, emitidas em 11/01/05, no valor total de R\$ 178.996,29 fls.94/97.).*

*Consta também no processo da IMB que a importação foi paga pelo contrato de câmbio 05/002885, de 10/02/05, no valor de R\$ 50.248,45 (fls.61/65).*

*Intimada, a Magnetos apresentou os comprovantes dos pagamentos feitos por estas mercadorias (fls.98/104), tendo comprovado pagamentos no montante de R\$ 179.011,90, como a seguir transcrita, embora o valor total constante das notas fiscais nº 1008/1011 seja de R\$ 178.996,29.*

DATA	VALOR
<b>08/07/2004</b>	<b>41.920,00</b>
<b>09/07/2004</b>	<b>31.315,62</b>
<b>10/08/2004</b>	<b>4.995,54</b>
<b>11/01/2005</b>	<b>23.500,00</b>
<b>10/02/2005</b>	<b>50.650,00</b>
<b>08/04/2005</b>	<b>12.000,00</b>
<b>23/05/2005</b>	<b>14.543,98</b>
<b>14/05/2005</b>	<b>26,02</b>
<b>15/05/2007</b>	<b>60,74</b>
	<b>179.011,90</b>

Vale ressaltar que, apesar de intimada, a Magnetos não apresentou seu Livro Diário. Portanto, não foram comprovados os registros das respectivas operações financeiras em sua contabilidade.

Como se pode perceber, houve adiantamentos de pagamentos no valor de R\$ 78.231,16. Deste valor, R\$ 73.235,62 foram repassados à IMB antes mesmo do registro da DI n.º 04/0738141-9, de 28/07/04 e, portanto, puderam ser utilizados, direta ou indiretamente, para os pagamentos dos tributos incidentes sobre esta importação (II: 9.524,51; IPI: 14.480,40; PIS: 1.452,95; COFINS: 6.692,56; ICMS: 20.201,57; diferenças: 2.727,71; multa: 5.859,06; Siscomex: 166,00 ; TOTAL: 61.104,76).

E, além disso, no dia exato do fechamento do contrato de câmbio 05/002885, no valor de R\$ 50.248,45, em 10/02/05, a Magnetos transferiu à IMB a quantia de R\$ 50.650,00, o que, à evidencia, permite-se concluir, sem sombra de dúvidas, que a importação foi paga com os recursos oriundos da Magnetos.

Assim, embora tenha comprovado os pagamentos das mercadorias, o que, a princípio, demonstra ausência de má-fé, tal postura não afasta a incidência do ilícito de ocultação do sujeito passivo, pelos motivos a seguir enumerados:

1. As mercadorias importadas foram diretamente destinadas à Magnetos, sem passar pelo estabelecimento da IMB, posto que tanto as notas de entrada quanto as de saída, emitidas pela IMB, apresentam a mesma data, o que mostra que a importação foi feita no exclusivo interesse da Magnetos (fls.68/71 e 94/97)
2. A Magnetos não tinha habilitação para operar no comércio exterior, quer como importador direto, quer como adquirente por conta e ordem de terceiros (fls.18).
3. O pagamento feito pela Magnetos, de R\$ 50.650,00, em 10/02/2005, serviu para o pagamento, pela IMB, do contrato de câmbio n.º 05/002885, na mesma data e no valor de R\$ 50.248,45, referente exatamente à DI n.º 04/0738141-9 (fls.61 e 100).
4. Houve adiantamentos de pagamentos no valor de R\$ 78.231,16, dos quais R\$ 73.235,62 foram repassados à IMB antes mesmo do registro da DI n.º 04/0738141-9 (fls.98/104 ).
5. Não foi comprovada a regular escrituração dos pagamentos na contabilidade da Magnetos.

Assim, nota-se que, além de ter havido adiantamentos de pagamentos pelas mercadorias, foram os recursos originados da Magnetos que permitiram a liquidação do câmbio, isto é, os recursos utilizados na operação de comércio exterior pertenciam à Magnetos e, portanto, trata-se de importação por conta e ordem da Magnetos, conforme dispõe o art. 5º da IN/SRF n.º 225/2002.

Desta forma, não se pode considerar licita a aquisição das mercadorias oriundas da IMB, pois, além do histórico de irregularidades perpetradas pela IMB, as provas acima relacionadas caracterizam a ocultação ilícita do sujeito passivo na respectiva operação de importação."

Tece depois algumas considerações quanto à IMB, afirmando que esta empresa demonstrou o ânimo em ocultar o real adquirente no ato do registro da DI, quando, na tela específica do SISCOMEX, na qual deve ser apontada a identificação do adquirente, a IMB o qualifica como "o próprio importador", quando na verdade o real adquirente seria a MAGNETOS. Conclui que está devidamente caracterizada a natureza por conta e ordem da operação de importação na DI em análise, pois demonstrado que a transferência dos bens para a MAGNETOS não decorreu de uma verdadeira operação de compra e venda, mas sim de uma prestação de serviços (intermediação comercial).

Atesta que o procedimento se deu de forma antagônica ao disposto na legislação pertinente, especialmente na IN SRF n.º 225/2002, em seus artigos 2º, 3º, 100, ao não expressar o verdadeiro adquirente das mercadorias, e que tal conduta acarretaria a ocultação de informações essenciais à Administração Tributária, tais como as relativas

à responsabilidade por tributos aduaneiros, responsabilidade por infrações, à equiparação do adquirente a estabelecimento industrial, o que implicaria, por exemplo, a falta de recolhimento do IPI devido na saída das mercadorias do estabelecimento do real adquirente. Fundamentou que a ocultação do real adquirente das mercadorias configura dano ao erário, sujeitando os produtos à pena de perdimento, nos termos do art. 23, V, e § 1º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, e que, neste caso concreto, inviabilizada a aplicação da pena de perdimento, por não terem sido localizadas as mercadorias, aplica-se a multa de conversão prevista no § 3º do já referido art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, e que tais disposições foram reproduzidas no então vigente Decreto n.º 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002), em seus art. 618, inciso XXII, §1º.

Esclarece que a MAGNETOS foi encerrada em 12/05/2008 e a autuação em nome dos sócios administradores foi fulcrada no art. 135, III, da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), em razão de atos praticados com infração à lei.

Conclui a autoridade lançadora discorrendo: "Não tendo sido localizadas as mercadorias importadas pela IMB por conta e ordem da Magnetos, por meio da DI n.º 04/0738141-9, em que ficou caracterizada a ocorrência de ocultação do real comprador, pela não observância dos requisitos previstos na IN/SRF n.º 225/02, inclusive pela falta de indicação do real adquirente das mercadorias no campo próprio da DI, impõe-se a aplicação da multa prevista no art. 23, § 3º, c/c art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002, reproduzida no art. 618 do então vigente Regulamento Aduaneiro (Decreto 4543/2002)." Tendo sido da ordem de R\$ 58.590, 15 o valor aduaneiro das mercadorias importadas por meio da DI n.º 04/0738141-9, este foi o montante da multa de conversão aplicada.

Anexou ao processo os documentos de fls.19/110, bem como foi dada ciência pessoal aos sujeitos passivos (ambos) em 02/12/2009 (fl.07).

Em 17/12/2009 os autuados ofertaram a peça contestatória de fls.114/126, onde argumentaram os impugnantes, no seu primeiro tópico de defesa, que suas operações sempre foram lícitas, pautando-se de forma correta perante à RFB, prestando todas as informações solicitadas e recolhendo todos os tributos decorrentes da aquisição das mercadorias. Argumenta que o próprio AFRFB teria reconhecido a boa fé da MAGNETOS, em face de ter mencionado no texto do Auto o seguinte trecho : "Assim, embora tenha comprovado os pagamentos das mercadorias, o que, a princípio, demonstra ausência de má-fé...". Apontam que tanto a importadora IMB quanto a adquirente MAGNETOS recolheram todos os tributos devidos, o que afastaria qualquer irregularidade da operação.

Transcreve outro trecho do Auto onde o AFRFB discorre que ""As mercadorias importadas foram diretamente destinadas à Magnetos, sem passar pelo estabelecimento da IMB, posto que tanto as notas de entrada quanto as de saída, emitidas pela IMB, apresentam a mesma data, o que mostra que a importação foi feita no exclusivo interesse da Magnetos;"; lembrando que foi a IMB que promoveu a importação das mercadorias, e que a simples coincidência das datas de entrada e saída das mercadorias do estabelecimento da IMB, por si só, não indica "importação por conta e ordem".

Asseveram que a MAGNETOS tem por objeto social o comércio atacadista de fitas magnéticas de audio e vídeo e equipamentos/suprimentos de informática, nunca tendo atuado no comércio exterior, e que "dizer que a importação foi realizada no interesse da MAGNETOS é dizer o óbvio, ou seja, que nenhum importador adquire mercadorias no exterior sem uma análise prévia das possibilidades de colocação do produto que importa no mercado interno." Aduzem que as operações da IMB são lícitas e regulares, não contrariando o art. 1º da IN SRF n.º 225/2002. Explica que a figura do importador e do adquirente são coisas distintas, e que o contribuinte do Imposto de Importação, por exemplo, para fins do art. 104, I, do Regulamento Aduaneiro, seria a IMB, na condição de importadora dos produtos, e que o Fisco em momento algum provou que o efetivo ingresso das mercadorias foi promovido pela MAGNETOS.

Já para os fins do disposto no art. 106, III, do Regulamento Aduaneiro, defendem, litteris: "Para fins de interpretação e aplicação do inciso, impõe-se distinguir, preliminarmente, as figuras do importador e do adquirente para, em seguida, afastar, como é o caso, a hipótese de interposta pessoa, aqui a IMB, equivocadamente entendida pelo ilustre Auditor- Fiscal, como a empresa que importou em nome da Magnetos.

É oportuno afirmar que importador é aquele que contrata com o fabricante/exportador a compra da mercadoria no exterior, assim como a forma de pagamento pela compra através de instituição financeira autorizada a operar na área cambial.

O adquirente, por sua vez, compra a mercadoria do importador, não se envolvendo, até mesmo por desconhecer as particularidades do processo, das operações de importação e liquidação de câmbio. Na operação objeto desta impugnação, em nenhum momento ficou provado, por não ter ocorrido, que a Magnetos tenha efetuado a compra no exterior e contratado o câmbio. A Magnetos, simplesmente, adquiriu a mercadoria da IMB, mediante Nota Fiscal, e efetuou o pagamento do prego correspondente, no qual, por óbvio, foram incluídos os tributos devidos, tendo em vista a não cumulatividade, que caracteriza os impostos de importação e o IPI, que permitem o repasse do montante pago ao consumidor final, via repercussão econômica. Da mesma forma, o vendedor, a IMB, repassa os custos de aquisição, como pagamento a despachante aduaneiro, armazenagem, capatazia etc, em uma operação comercial normal. Assim, o contrato entre a adquirente Magnetos e importadora IMB, seja qual for o nome que a ele se dê, caracteriza, tão somente, a utilização de empresa especializada em um processo de compra e venda de mercadoria estrangeira, o que não constitui elemento suficiente para atribuir responsabilidade solidária da Magnetos na operação em referência."

Concluem esse tópico preconizando, *in verbis*: "Afirma, ainda, a autoridade fazendária que "A Magnetos não tinha habilitação para operar no comércio exterior, quer como importador direto, quer como adquirente por conta e ordem de terceiros;" Aqui, também, é manifesta a ausência de lógica na imputação de ilicitude na operação. Ao contrário do que sugere o ilustre Auditor- Fiscal, a afirmação leva o intérprete a concluir que a Magnetos jamais poderia operar no comércio exterior, exatamente por não possuir habilitação, razão pela qual se utilizou dos serviços de empresa especializada, a IMB.

O tópico subsequente da contestação, denominado "Da legalidade da Antecipação", argumenta que nas transações comerciais, é comum a antecipação de valores, sem que tal fato caracterize importação por conta e ordem, devendo haver uma separação das operações aduaneiras, em que se exige o cumprimento da legislação imposta por lei, das operações comerciais, em que prevalece a prática empresarial.

Argumentam os contestantes que não prospera a fundamentação da autoridade fiscal quanto à antecipação de recursos da MAGNETOS à IMB, antes da importação, como condição de promover o aporte financeiro necessário à operação. Sustentam que: "Não há que negar, os impugnantes transferiram recursos para a conta da IMB. Contudo, essas transferências não tiveram como escopo a efetivação de importação alguma. As transferências tiveram por fim prover o fluxo de caixa da empresa, que buscava suprir a carência de recursos com os quais pudesse atender a despesas de ordem administrativa, como o pagamento de empregados ou, mesmo, de tributos ou o atendimento de despesas operacionais com as importações efetuadas.

Não se trata, evidentemente, de "recursos carimbados", para se usar expressão corriqueira em matéria orçamentária. Jamais se pensou em adiantamento de recursos com o fim de custear as importações dos impugnantes, o que se comprova pela análise das transferências bancárias (planilha e comprovantes anexos), pelas quais se revela que nenhum dos valores transferidos pelos impugnantes IMB corresponde ao exato valor, pago pela importadora a título de importação.

A antecipação, na verdade, teve apenas o mérito de manter a saúde empresarial da IMB. Como se sabe, no "mundo dos negócios" a margem de lucro é estreita.

*Frequentemente, o empresário se expõe a riscos de inadimplência e quebra, razão pela qual se procedeu à ajuda financeira, sob a forma de "adiantamentos", como afirma o r. Auditor- Fiscal, o que não constitui infração à legislação aduaneira.*

*Com efeito, a Magnetos socorreu a IMB em momentos de necessidade e dificuldade, livrando-a, assim, de pesados encargos financeiros que seriam suportados, caso a importadora tivesse que recorrer a empréstimos bancários. Não há, absolutamente, prova, ou mesmo indícios, de que esses recursos se refiram ao pagamento de importações efetuadas pela IMB. Os impugnantes, é evidente, não antecipariam valores a importadora sem a certeza do quantum correspondente as importações. No caso em tela, o montante foi transferido de forma aleatória, melhor dizendo, sem a preocupação com o total a ser pago pelas importações."*

*Colacionam um conceito doutrinário do verbo promover, e defendem que quem efetivamente promoveu a entrada das mercadorias no território nacional foi a IMB e não os impugnantes, e que os valores antecipados não seriam suficientes para a importação dos bens em análise.*

*Por fim, rechaça a informação da fiscalização de que não teria sido comprovada a regular escrituração na contabilidade da MAGNETOS, alegando que atenderam a todas as solicitações exaradas, excepcionando-se tão somente aquela concernente à apresentação do Livro de Registro de Entradas, que teria sido extraviado e que teria sido dispensado de apresentação posteriormente pelo AFRFB responsável, que se satisfez com a apresentação das notas fiscais e comprovantes de pagamentos.*

*Em seu pedido, propugnam pela nulidade da autuação, com a sua consequente baixa nos registros e sistemas informatizados da RFB, por falta de fundamento para autuação.*

*Anexaram junto com a impugnação os documentos de fls.127/172.*

*Em síntese, é o relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (DRJ), por meio do Acórdão n.º 11-60.384, de 09 de agosto de 2018, julgou a impugnação improcedente, mantendo a penalidade pecuniária exigida, nos seguintes termos:

*[...]Nos termos da legislação supra, a ocultação, mediante fraude ou simulação, do real comprador das mercadorias importadas configura a infração de interposição fraudulenta de terceiros. A infração em questão não exige que a fiscalização demonstre as possíveis vantagens almejadas pelos autores, apenas a sua ocorrência concreta. O dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial se materializa quando o sujeito passivo oculta deliberadamente nos documentos pertinentes a participação do terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado. Não obstante a tal fato, existem várias implicações na esfera tributária em tais situações, tal como a quebra da cadeia do IPI, por exemplo.*

*Ao nosso ver, a infração sub examine restou comprovada neste Auto de Infração, tal como exposto e detalhado no Termo de Constatação anexo ao Auto de Infração de fls.10/18. Elencamos abaixo alguns dos principais elementos comprobatórios extraídos do sobredito Relatório Fiscal e que formaram nossa convicção:*

- a IMB, empresa importadora foi considerada inexistente de fato por não ter sido encontrada no endereço informado nos cadastros da RFB, não ter comprovado seu efetivo funcionamento, e não ter demonstrado ter capacidade operacional para o desempenho de seu objeto, inclusive não comprovando o aumento de seu capital social (de R\$ 5.000,00 para R\$ 100.000,00, em 19/07/01; e de R\$ 100.000,00 para R\$ 1.100.000,00, em 06/06/05);
- à época da fiscalização, a IMB já se encontrava com o CNPJ suspenso (desde 03/04/2007) em decorrência de uma proposta de inaptidão por inexistência de fato feita pelo Alfândega do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, registrada nos autos do processo 10715.000093/2006-73;

- a IMB foi caracterizada, por presunção legal, como empresa interposta fraudulentamente no Comércio exterior, pelo cometimento de irregularidades nas operações de comércio exterior, posto que não comprovou a origem licita dos recursos utilizados e também não comprovou, em diversas operações, a condição de real adquirente de mercadorias por ela importadas. Foram verificadas diversas operações de comércio exterior nas quais a IMB promove o despacho de importação em nome próprio, utilizando recursos de terceiros e ocultando ao Fisco Federal os reais adquirentes das mercadorias importadas;
- em procedimento de revisão da sua habilitação para operar no comércio exterior, foi verificado, em 18/10/2005, que "a empresa apresentava movimento acumulado nos últimos 24 meses atuando como importador direto no valor de US\$ 5.230.099,40, montante esse incompatível com sua receita bruta de R\$ 24.966,86 e capital registrado de R\$ 100.000,00 no ano calendário de 2003;
- a Delegacia da Receita Federal em Uruguaiana/RS, em despachos de importação lá realizados, verificou divergência nas contas correntes utilizadas para pagamento dos tributos incidentes sobre essas importações, que foram debitados em contas-correntes que não pertenciam à IMB nem ao seu despachante, evidenciando que um terceiro desconhecido seria o real adquirente das mercadorias constantes daquelas importações;
- nos extratos bancários da IMB referentes aos meses de janeiro/2004 a junho/2005, verificou-se que havia dezenas de suspeitas transferências a débito e a crédito, ou seja, por diversas vezes observou-se que entrava na conta da IMB um determinado valor a crédito e na mesma data, ou em data muito próxima, era feita uma transferência a débito de igual valor ou em valor praticamente idêntico;
- muitos dos clientes da IMB tinham em comum a dificuldade ou impossibilidade, época, de promoverem em seus próprios nomes os despachos de importação de suas cargas, pelo fato de não possuírem habilitação para operar no comércio exterior ou por estarem submetidos a procedimentos de fiscalização que dificultavam o desembaraço aduaneiro, por exemplo, através de prestação de garantia. A IMB emprestava, então, seu nome para promover esses despachos, porém, simulando perante o Fisco ser o real adquirente das mercadorias;
- todas as mercadorias importadas pela IMB na DI n.º 04/0738141-9, de 28/07/2004, foram posteriormente diretamente destinadas à MAGNETOS, por meio das notas fiscais n.º 1008/1011, todas emitidas em 11/01/2005, no valor total de R\$ 178.996,29
- as mercadorias importadas por meio da DI teriam sido pagas pela IMB através do contrato de câmbio 05/002885, de 10/02/2005, no valor de R\$ 50.248,45, ou seja, em data posterior àquela informada como a data de venda destas mercadorias à MAGNETOS, uma vez que as notas fiscais que comprovam tais operações datam todas de 11/01/2005, conforme já acima declinado;
- no exato dia (10/02/2005) do fechamento do contrato de câmbio 05/002885, no valor de R\$ 50.248,45, a MAGNETOS transferiu à IMB o montante de R\$ 50.650,00, valor este notadamente compatível com aquele, o que indica de forma robusta que a importação foi custeada com fundos da MAGNETOS;
- dos comprovantes de pagamentos apresentados pela MAGNETOS para aquisição das sobreditas mercadorias, que foram de 08/07/2004 (primeiro) até 15/05/2007 (último), no valor total de R\$ 179.011,90, conforme demonstrativo de fl.13, observa-se que R\$ 73.235,62 foram pagos à IMB antes mesmo do registro da DI, valor este que estava disponível para a IMB custear os tributos e encargos decorrentes da operação de importação;

- apesar de intimada, a MAGNETOS não apresentou o Livro Diário que pudesse comprovar a regularidade das operações financeiras em sua contabilidade.

Destarte, além do farto histórico de irregularidades relacionadas à IMB, observamos sólidos elementos comprobatórios de que a verdadeira adquirente dos produtos importados foi a MAGNETOS, destacando-se, dentre outros, a antecipação de recursos antes do registro da DI que aponta o custeio das despesas da importação, inclusive o pagamento de tributos, e a transferência no exato dia do fechamento do contrato de câmbio de valor semelhante ao devido.

Em relação aos argumentos dos contestantes, inicialmente cumpre assinalar que, no que tange ao trecho citado na defesa cerca de uma pretensa boa fé dos autuados, observamos que seu inteiro teor é o seguinte: "Assim, embora tenha comprovado os pagamentos das mercadorias, o que, a princípio, demonstra ausência de má-fé, tal postura não afasta a incidência do ilícito de ocultação do sujeito passivo, pelos motivos a seguir enumerados:" e elenca o AFRFB autuante em seguida as várias razões pela qual a operação em análise se deu ao arrepiado da legislação. Ademais, o Relatório Fiscal deve ser lido e compreendido de forma sistemática, em sua integralidade de argumentos e conclusões, e não a partir de trechos isolados e incompletos de seu texto.

Alegam que a operação de importação foi regular, que o importador foi realmente a IMB e a MAGNETOS mera compradora dos produtos importados, e que as antecipações de recursos tiveram por finalidade prover o fluxo de caixa da IMB, que buscava numerário para honrar suas despesas diversas, sendo que tais adiantamentos não se destinavam a custear a importação dos produtos e sim auxiliar a IMB a manter sua saúde financeira e empresarial.

Nesta seara, temos que tais proposições se mostram genéricas, sem nenhum elemento comprobatório ou mesmo indicíario a seu favor. Saliente-se que a tese de transferir numerário para promover o socorro financeiro da IMB, sem haver nenhum vínculo entre as empresas ou um contrato firmado neste sentido, se mostra muito frágil e pouco crível no mundo dos negócios. Ademais, novamente nada comprovam os impugnantes nesse sentido, porquanto não trazem à baía nenhum elemento probatório, tal como um contrato de empréstimo financeiro ou instrumento correlato que respalde sua tese.

Aduzem ainda os impugnantes que importador é aquele que promove a entrada dos produtos no território nacional, o que não seria o caso da MAGNETOS, e sim da IMB, e que a operação de importação foi regular. No caso concreto, entendemos, como já dito, que a IMB atuou apenas como uma prestadora de serviços à MAGNETOS para realizar uma importação por conta e ordem desta, sem a devida informação ao Fisco, tomando por base todos elementos comprobatórios já acima elencados, notadamente na antecipação de recursos antes do registro da DI que indica o custeio das despesas da importação, inclusive o pagamento de tributos, e a transferência no exato dia do fechamento do contrato de câmbio de valor semelhante ao devido nesta operação. Os documentos apresentados para respaldar a operação de importação se traduzem numa ficção legal no caso em análise, representando uma faceta meramente formal, em contraponto à realidade fática, que foi aferida pela Fiscalização com lastro em todos os elementos indicíarios e probatórios já mencionados, sempre buscando a verdade real, princípio norteador basilar do direito tributário e que prevalece em detrimento daquela meramente formal.

A condição de prestadora de serviços da IMB é mencionada pelos próprios impugnantes em sua peça de defesa à fl.121, quando asseveram, litteris: "Aqui, também, é manifesta a ausência de lógica na imputação de ilicitude na operação. Ao contrário do que sugere o ilustre Auditor- Fiscal, a afirmação leva o intérprete a concluir que a Magnets jamais poderia operar no comércio exterior, exatamente por não possuir habilitação, razão pela qual se utilizou dos serviços de empresa especializada, a IMB" (grifo nosso). Ora, como já vimos anteriormente, as importações por conta e ordem se caracterizam exatamente pela natureza de prestação de serviços do importador ao adquirente.

*Finalmente, quanto aos aspectos relativos à apresentação de documentos contábeis e afins, temos que tal assunto se mostra secundário ou até irrelevante neste caso vertente, porquanto a autuação não se fulcrou fundamentalmente neste aspecto, utilizando para tanto outros indícios e elementos comprobatórios, já detalhados, bem como não vislumbramos aqui nenhuma penalidade concernente à falta de apresentação de documentos.*

*Por todo o exposto, temos que restou fartamente demonstrado a importação dos produtos pela IMB em favor da MAGNETOS na modalidade por conta e ordem de terceiros, sem a observância das normas regulamentares e as devidas informações ao Fisco, o que se traduziu na ocorrência da infração capitulada no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976. Uma vez que as mercadorias importadas não foram localizadas, a penalidade cabível é a multa pecuniária equivalente ao valor aduaneiro dos produtos importados, nos termos do §3º do sobredito artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976.*

A recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, que:

a) o Auto de Infração foi lavrado sem que fosse concedida à autuada a oportunidade de esclarecer pontos que poderiam ter sido úteis à conclusão do Auditor-Fiscal, além de corrigir dados erroneamente levantados;

b) não cabe atribuir à Magnetos, muito menos penalizá-la, por ter a IMB seu registro no CNPJ suspenso, nem por não ter provado que a(s) importação(ões) foi(ram) realizada(s) com recursos próprios ou não, ou, ainda, se a Magnetos importou mercadorias como real adquirente, como supostamente afirma a Receita. O que importa de tudo isto é que a Magnetos adquiriu as mercadorias da IMB, importadora por conta própria, só tendo efetuado eventualmente transferências de recursos como reforço de caixa à importadora;

c) pelo simples fato de que determinado CNPJ não constou da DI, não é motivo suficiente para se acusar uma empresa de real adquirente de mercadorias;

d) nem sempre se pode afirmar que a falta de transferência de numerários suficientes para a importação tenha o propósito de burlar o fisco. Neste caso, a Receita Federal deverá proceder à investigação que vise apurar a licitude, ou não, da operação realizada. A atividade fiscalizadora, de maneira alguma, pode servir como forma de inibir as importações e exportações, sob pena de violar as regras do GATT e especificamente o Acordo de Valoração Aduaneira;

e) a omissão do real adquirente no registro efetuado junto ao Siscomex, por si, não configura necessariamente infração passível da aplicação da pena de perdimento, até mesmo por sua desproporcionalidade. Trata-se, em princípio, ou seja, até prova em contrário, de mero descumprimento de obrigação acessória, sujeita, não mais que isso, à pena pecuniária específica prevista em lei e no Regulamento Aduaneiro.

f) a pena de perdimento, como consequência da prática de dano ao erário deve ser aplicada com moderação pelas autoridades aduaneiras e em casos de comprovada fraude ou simulação. A simples presunção de conduta dolosa não é prova suficiente do exercício de atividade contrária à disposição legal contida no art. 23, inc. V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/02.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 26/12/2019, portanto, dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão recorrido, ocorrida em 30/11/2019. Ademais, cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

### DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega que o Auto de Infração foi lavrado sem que fosse concedida à autuada a oportunidade de esclarecer pontos que poderiam ter sido úteis à conclusão do Auditor-Fiscal, além de corrigir dados erroneamente levantados.

É mister observar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório está assegurado ao contribuinte na faculdade de que dispõe de impugnar o lançamento tributário, sendo descabido propugnar pelo seu exercício prévio.

Neste sentido, Alberto Xavier leciona que:

*Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (pretenninatio hearing), mas no 'direito de recurso' deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena (posttenninatio hearing). (Do Lançamento - Teoria do Ato. do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, 2<sup>a</sup> ed.. 1997)*

Assim, após a lavratura do Auto de Infração, a recorrente foi devidamente notificada, podendo se insurgir sobre todos os fundamentos da autuação, inexistindo, portanto, qualquer nulidade ou cerceamento de defesa, razão pela qual voto por negar a preliminar de nulidade do auto de infração.

### DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM E DA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA

Para pleitear a reforma do v. acórdão recorrido, sustentando a inexistência de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

#### **II. IRREGULARIDADES APONTADAS EM IMPORTAÇÕES PROMOVIDAS PELA IMB**

*Não se nega que a Magnetos importou mercadorias utilizando-se da experiência da IMB. Ora, a Recorrente não dispunha da expertise em procedimentos relativos ao comércio exterior que lhe permitisse promover uma importação sem o risco de esbarrar em dificuldades intransponíveis, o que acarretaria, certamente, em prejuízo irreparável. Por isso, nada mais natural que a Recorrente se valesse de empresa especializada nesse mister.*

*Relembre-se a "séria acusação" de que a Magnetos "jamais possuiu habilitação no sistema radar para operar no comércio exterior." Essa afirmação é, no entanto, totalmente desprovida de conteúdo para o fim de imputar à Magnetos a pecha de real adquirente. A falta de experiência -ou, mesmo, de interesse em importar diretamente- é suficiente para afastar tal suposição. Sabe-se que poucas empresas estão habilitadas a atuar por conta própria no comércio exterior, como o fazem as importadoras em geral e as trading companies. A grande maioria, ainda que revendendo mercadorias importadas, as adquire de terceiros importadores habituais. É o caso da Magnetos.*

*Isto, contudo, não pode ser traduzido em capacidade da Magnetos de impedir, por sua iniciativa, o encerramento das atividades da IMB. Em outros termos, nunca a IMB importou mercadorias adquiridas pela Magnetos sem que seus cadastros empresariais estivessem plenamente regulares perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil e outros órgãos de controle sobre o comércio exterior.*

*Dessa forma, não ter sido encontrada, como constatou o Auditor-Fiscal em momento posterior à importação em tela não importa um mínimo de responsabilidade à Magnetos. Registre-se que, por ocasião da importação do bem mais tarde vendido à Magnetos, a IMB operava regularmente. Não fora isto, jamais poderia a IMB proceder à importação de bens, fosse por onde fosse neste país.*

*Por oportuno, eméritos Julgadores, vale indagar sobre como a fiscalização teve acesso a dados e informações sobre a Magnetos, se a empresa fiscalizada, a IMB, não foi encontrada no endereço fornecido.*

*O mesmo se pode dizer sobre a alegada falta de capacidade operacional ou sobre o aumento de capital não comprovado. Ora, quando uma empresa adquire mercadorias de outra, em simples operação comercial, e esta emite Nota Fiscal ou qualquer outro documento igualmente válido como comprovante da operação, não há por que perquirir sobre a idoneidade ou origem da empresa ou de seus sócios ou acionistas. Vale a presunção da boa fé, apenas contestada, se for o caso, pela Fazenda Pública, que deverá provar esse vício de comportamento empresarial.*

*Entre tantos julgados de tribunais superior, vale citar o REsp 315.553/PR, da Relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros, segundo o qual a boa-fé na aquisição de mercadoria só pode ser contestada pela iniciativa do Fisco no sentido de provar a má-fé do contribuinte adquirente.*

(...)

*Assim, não cabe atribuir à Magnetos, muito menos penalizá-la, por ter a IMB seu registro no CNPJ suspenso, nem por não ter provado que a(s) importação (ões) foi(ram) realizada(s) com recursos próprios ou não, ou, ainda, se a Magnetos importou mercadorias como real adquirente, como supostamente afirma a Receita. O que importa de tudo isto é que a Magnetos adquiriu as mercadorias da IMB, importadora por conta própria, só tendo efetuado eventualmente transferências de recursos como reforço de caixa à importadora.*

*Assim, também, não diz respeito à Magnetos o "movimento acumulado", que somou valores muito além da sua receita bruta ou do seu capital ou que a DRF-Uruguaiana detectou pagamentos de importações feitos com recursos de terceiros. Note-se que a Magnetos jamais importou mercadorias por essa repartição da Receita. Assim, o pretendido reforço de argumentação utilizado não pode gerar efeito punitivo contra a Recorrente.*

*Utilizar esse tipo de argumento faz parecer que a Magnetos contribuiu para o cometimento das irregularidades pela IMB, como apontou o Auditor-Fiscal autuante, o que é facilmente contestável.*

*Além disso, o levantamento que aponta valores iguais ou praticamente iguais aos gastos nas importações em determinado período é problema que diz respeito apenas à IMB e não à Magnetos, isto porque, presumivelmente, a IMB não promovia importações exclusivamente para a Magnetos.*

### **III - DA NÃO PARTICIPAÇÃO DA MAGNETOS NAS IRREGULARIDADES APONTADAS**

*Afirma o Auditor-Fiscal autuante que a Magnetos se reveste da condição de real adquirente das mercadorias importadas pela IMB, pelo simples fato de que não consta a sua identificação na Declaração de Importação. Essa afirmação carece de um mínimo de fundamento.*

*À evidência, pelo simples fato de que determinado CNPJ não constou da DI, não é motivo suficiente para se acusar uma empresa de real adquirente de mercadorias.*

*Complementa a autoridade fiscal sustentando que, em razão disto, a Magnetos infringiu inúmeros dispositivos de leis e regulamentos que regem a matéria.*

*Com a devida vénia, é totalmente arbitrário concluir que não constar da DI preenchida pala importadora, ou seja, a IMB, seja motivo bastante para considerar a Magnetos real adquirente dos bens importados. Partindo dessa falsa premissa, pode-se deduzir que todas as importações que não indiquem destinatário final, isto é, importadas por conta própria, revelam que alguém figurou como real adquirente e que todas as importações realizadas a qualquer tempo e por qualquer via são realizadas por conta e ordem de terceiro ou por encomenda.*

*Lista, mais, o Auditor-Fiscal uma série de pagamentos feitos pela Recorrente, que o fazem concluir pela condição de real adquirente a ela atribuída. Mais uma vez, a autoridade fiscal se utiliza de falso argumento para penalizar a Magnetos, uma vez que a coincidência de valores relacionados no período de três anos aproximadamente não é mera coincidência. Significa, isto sim, que a Magnetos honrou seus compromissos de pagar à IMB pelas importações efetuadas.*

*O Auditor-Fiscal, também, admite a boa-fé da Recorrente, mas não concorda com a alegação de que não tenha cometido o ilícito de ocultação do real adquirente. Trata-se, no entanto, de visão claramente subjetiva e inconclusiva, que não se sustenta por lhe faltar base concreta.*

*Não para por aí o Auditor-Fiscal autuante. Prossegue ele afirmando tratar-se de ilícito praticado pela Magnetos o recebimento das mercadorias diretamente do ponto de descarga. Os agentes envolvidos no comércio de mercadorias, seja no plano doméstico, seja no comércio exterior, sabem perfeitamente o quanto é comum essa prática.*

*Dependendo da natureza dos bens em circulação, como, por exemplo, veículos, raramente o importador possui local apropriado e com espaço suficiente para a armazenagem. O mesmo ocorre quando o adquirente tem urgência no recebimento dos bens, como é o caso presente.*

*Por fim, a falta de escrituração contábil também não constitui elemento que possa ser usado para atribuir responsabilidade à Magnetos como real adquirente. Afinal, a falta de apresentação do livro-caixa não foi sequer objeto de consideração pelos senhores Julgadores da DRF-Recife para fins de imputação à Magnetos a condição de real adquirente.*

(...)

### **VIII - A ALEGADA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO**

*(...) para que se configure a prática delituosa, é necessário que o autor tenha plena consciência da tipicidade do crime, além da vontade deliberada de agir em desacordo com o tipo descrito na lei. Simples presunção, portanto, não é suficiente para a responsabilização do importador, do exportador, do adquirente ou de terceiros envolvidos na transação, como ocorreu na presente autuação e que será visto adiante.*

#### **VIII.1 A FRAUDE COMO DELITO PASSÍVEL DE SANÇÃO**

*(...) a intenção do fraudador é excluir ou diferir o pagamento do imposto, conforme o artigo in fine. Mais uma vez se observa a necessidade do dolo como elemento inafastável do crime. Não basta, portanto, a acusação de fraude para a configuração do delito sem a prova cabal e incontestável da intenção de causar o dano específico. É preciso provar que a fraude foi praticada com o claro objetivo de produzir determinado resultado ou que o autor assumiu conscientemente o risco de produzi-lo.*

(...)

*Portanto, só a criteriosa investigação sobre os elementos que constituem o crime é capaz de apontar a autoria do delito previsto na lei. As possíveis evidências da prática delituosa, como a falta de recursos suficientes para se proceder à importação ou a ocultação de pessoas que integram o contrato de compra e venda, hão que ser*

*apuradas e provadas, de forma incontestável, para que se configure a intenção do agente de fraudar o Fisco.*

### **VIII.2 A SIMULAÇÃO COMO AÇÃO DELITUOSA**

*(...) Em matéria aduaneira, o ato simulado representa a omissão do real vendedor do bem, do real importador ou do real adquirente, em operação dissimulada com o propósito de elidir ou de retardar o pagamento de tributos ou de evadir-se do controle aduaneiro sobre a importação. Há, portanto, a necessidade de conluio entre dois, pelo menos, dos agentes que interferem no processo de introdução da mercadoria no país para que a simulação fique evidenciada.*

### **VIII.3 A INCONSEQUENTE PRESUNÇÃO DE FRAUDE E DE SIMULAÇÃO ALEGADA NO PRESENTE CASO**

*Para fins de complementar a atuação do fisco no sentido de prevenir a prática de atos ilícitos, ao disposto no inc. V, do art. 23, do D. L. n.º 37/66, foi inserido, o § 2º, com a seguinte redação: (...)*

*A interpretação desse dispositivo é bastante ampla, podendo alcançar a utilização de recursos de terceiros sem atendimento das exigências da importação por conta e ordem. E de se incluir entre o descumprimento de pressupostos legais a omissão do CNPJ do adquirente por conta e ordem ou do encomendante ao se efetuar o registro da importação no Siscomex.*

*Dada a variedade de formas em que se manifesta o comércio internacional nos dias atuais, nem sempre se pode afirmar que a falta de transferência de numerários suficientes para a importação tenha o propósito de burlar o fisco.*

*Neste caso, a Receita Federal deverá proceder à investigação que vise apurar a lícitude, ou não, da operação realizada. A atividade fiscalizadora, de maneira alguma, pode servir como forma de inibir as importações e exportações, sob pena de violar as regras do GATT e especificamente o Acordo de Valoração Aduaneira.*

*Do mesmo modo, a omissão do real adquirente no registro efetuado junto ao Siscomex, por si, não configura necessariamente infração passível da aplicação da pena de perdimento, até mesmo por sua desproporcionalidade. Trata-se, em princípio, ou seja, até prova em contrário, de mero descumprimento de obrigação acessória, sujeita, não mais que isso, à pena pecuniária específica prevista em lei e no Regulamento Aduaneiro.*

### **IX - INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO**

*(...) O tratamento legal das práticas lesivas e desleais ao comércio exterior, com repercussão nos controles aduaneiros, como se antecipou, surgiu com a edição do Decreto-Lei n.º 1.455/76. Em seu art. 23, inc. V, previu o normativo a aplicação da pena de perdimento em casos de dano ao erário, consequência de conduta típica prevista no Decreto-Lei referido.*

*(...) Como se vê, não só a interposição fraudulenta de terceiros foi alcançada pela lei, mas, também, a fraude e a simulação, como figuras determinantes da hipótese de ocultação do vendedor, do comprador ou de pessoa física ou jurídica responsável pelo ingresso de mercadoria estrangeira no território nacional.*

*(...) É importante destacar que a pena de perdimento só deve ser aplicada quando comprovada na prática ilícita, e de modo irrefutável, a existência do elemento dolo como figura típica e essencial para a caracterização do crime de dano ao erário.*

### **X - DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE DANO AO ERÁRIO**

*(...) não só a configuração legal do tipo delituoso, mas também -e sobretudo- a personalização da conduta, são elementos imprescindíveis à imposição de penalidade. Nesse sentido, os dois aspectos, o material e o pessoal, devem ser levados em conta para a perfeita configuração do fato contrário à lei.*

**XI - A PENA DE PERDIMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DOS TRIBUNAIS, QUE REFUTA A DECISÃO COMBATIDA**

*Sob a perspectiva analisada no tópico anterior, no que tange ao conceito de interposição fraudulenta de terceiros, é de se recomendar absoluta certeza na tipificação do fato imponível. A esse propósito, o CARF e nossos tribunais têm-se pautado dentro dos limites da segurança jurídica e da certeza do direito. Especificamente, no CARF, consulte-se o Acórdão de n.º 302-38070 como paradigma das decisões no sentido de não aplicar a penalidade sem a comprovação da prática ilícita.*

(...)

*O julgado deixa bem clara a impossibilidade de aplicação de sanção sem que a Receita comprove a prática por ela apontada. Vê-se, também, ao final da ementa, que a Receita não logrou provar o prejuízo causado à Fazenda Nacional. Dessa afirmação, deduz-se que não mais que a multa por descumprimento de eventual obrigação acessória poderia ser invocada no caso sob exame.*

*Cabe, ainda, mencionar, a título de maior esclarecimento decisão do Superior Tribunal de Justiça. No Acórdão n.º 1019136, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, restou clara a impossibilidade de punição por fraude ou simulação de terceiro quando não se caracteriza a conduta contrária à norma.*

(...)

*Confirmado o que se disse acima, cabe à Fazenda Pública provar o ato ilícito praticado sob a responsabilidade de terceiro. Sem isso, descebe a aplicação de penalidade. Afinal, a perfeita configuração do fato e a indicação da responsabilidade pelo cometimento da infração são elementos imprescindíveis para a caracterização do ilícito.*

*Igualmente, há que ser citado o Recurso Especial n.º 602.615/RS, cujo Acórdão foi redigido pelo e. Ministro José Delgado e cuja ementa abaixo se transcreve:*

(...)

*No julgado acima, expressamente rejeita o Poder Judiciário a imposição da pena de perdimento, que considera uma exorbitância quando aplicada sem observância de critérios que conduzam a se concluir que o contribuinte causou, efetivamente, prejuízo à Fazenda Nacional.*

(...)

*Diante das considerações acima, torna-se evidente a inexistência de interposição fraudulenta da Magnetos na importação em causa. Após a demonstração de inocorrência das irregularidades sugeridas pelo i. Auditor-Fiscal da Receita em sua ação fiscalizatória, pleiteia-se a anulação do Auto de Infração lavrado e da decisão de primeira instância, que condenou o Recorrente ao indevido pagamento de multa, tendo em vista a inexistência de comprovada infração à legislação aduaneira, restabelecendo-se, assim, a JUSTIÇA do caso concreto.*

Apesar de não concordar integralmente com os argumentos expostos, entendo que assiste razão à recorrente.

Conforme se extrai do v. acórdão recorrido, entendeu-se que “[...] além do farto histórico de irregularidades relacionadas à IMB, observamos sólidos elementos comprobatórios de que a verdadeira adquirente dos produtos importados foi a MAGNETOS, destacando-se, dentre outros, a antecipação de recursos antes do registro da DI que aponta o custeio das despesas da importação, inclusive o pagamento de tributos, e a transferência no exato dia do fechamento do contrato de câmbio de valor semelhante ao devido”.

Inicialmente, é oportuno destacar que as irregularidades relacionadas à IMB foram apuradas em processo administrativo próprio, sendo tão somente mencionadas pela autuação, sem qualquer juntada de cópia do referido processo ou documentação probatória.

Tal constatação é pertinente para o fim de compreender que, além de inexistir qualquer relação comprovada entre as irregularidades apuradas e a operação de importação objeto da presente autuação, não houve investigação perante a empresa importadora quanto à origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior em análise - até porque, a IMB sequer consta no polo passivo da presente autuação -, o que afasta a possibilidade de aplicação da presunção de interposição fraudulenta prevista no §2º, do artigo 23, do Decreto-lei 1455/76.

Com relação ao uso de provas emprestadas para instrução do lançamento fiscal, o que se admite é o uso de documentos e provas colhidos em outro regular procedimento fiscal, e não o empréstimo, unicamente, das conclusões daquele procedimento. Dessa forma, ainda que os autos tivessem sido instruídos com as referidas provas, deveria a fiscalização ter examinado-as de modo a demonstrar a efetiva caracterização das irregularidades que determinaram o cometimento da infração imputada no presente auto de infração.

Não se enquadrando na hipótese de presunção legal e se tratando de infração relativa à suposta ocultação, mediante fraude ou simulação, do real comprador das mercadorias importadas, ou seja, infração subjetiva, a sua apuração exige robusta comprovação. Neste sentido, bem leciona Paulo de Barros Carvalho:

[...] no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descriptivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexo entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente. (CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 597-598)

Neste sentido, destaca-se que a infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para caracterização da infração, deve ser identificado o dolo, restando configurada uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal.

Cumpre observar que, no caso de interposição fraudulenta, a fraude não está relacionada apenas a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, envolvendo também situações atinentes à fiscalização e ao controle sobre o comércio exterior.

Justamente por isso que o legislador, no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/78, elencou a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, como infração que configura dano ao erário, deixando claro que o direito tutelado não se refere apenas à arrecadação tributária, mas ao controle aduaneiro e à segurança da sociedade.

O dano ao erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial se materializa quando o sujeito passivo oculta deliberadamente, nos documentos pertinentes, a participação do terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado. Não obstante a tal fato, existem várias implicações na esfera tributária em tais situações, tal como a quebra da cadeia do IPI, por exemplo.

De qualquer modo, apesar de, em tais situações, se tornar inócuas a discussão quanto ao dano ao erário, vez que há expressa disposição legal neste sentido, a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com a finalidade de interposição de terceiro na operação de comércio exterior, é imprescindível para a configuração da infração, vez que a fraude ou simulação não comportam a figura culposa.

Em breve síntese, a responsabilização pela infração depende da comprovação da intenção de ocultação dos partícipes da operação, mediante a utilização de meios fraudulentos ou simulados, prescindindo, por sua vez, da demonstração do resultado obtido/pretendido com a conduta.

No presente caso, o v. acórdão recorrido entendeu que os elementos probatórios que comprovariam a ocultação, mediante fraude ou simulação, do real comprador das mercadorias importadas, seriam os seguintes:

- *todas as mercadorias importadas pela IMB na DI n.º 04/0738141-9, de 28/07/2004, foram posteriormente diretamente destinadas à MAGNETOS, por meio das notas fiscais n.º 1008/1011, todas emitidas em 11/01/2005, no valor total de R\$ 178.996,29*
- *as mercadorias importadas por meio da DI teriam sido pagas pela IMB através do contrato de câmbio 05/002885, de 10/02/2005, no valor de R\$ 50.248,45, ou seja, em data posterior àquela informada como a data de venda destas mercadorias à MAGNETOS, uma vez que as notas fiscais que comprovam tais operações datam todas de 11/01/2005, conforme já acima declinado;*
- *no exato dia (10/02/2005) do fechamento do contrato de câmbio 05/002885, no valor de R\$ 50.248,45, a MAGNETOS transferiu à IMB o montante de R\$ 50.650,00, valor este notadamente compatível com aquele, o que indica de forma robusta que a importação foi custeada com fundos da MAGNETOS;*
- *dos comprovantes de pagamentos apresentados pela MAGNETOS para aquisição das sobreditas mercadorias, que foram de 08/07/2004 (primeiro) até 15/05/2007 (último), no valor total de R\$ 179.011,90, conforme demonstrativo de fl.13, observa-se que R\$ 73.235,62 foram pagos à IMB antes mesmo do registro da DI, valor este que estava disponível para a IMB custear os tributos e encargos decorrentes da operação de importação;*
- *apesar de intimada, a MAGNETOS não apresentou o Livro Diário que pudesse comprovar a regularidade das operações financeiras em sua contabilidade.*

Não se discorda que tais elementos, somados ao histórico de irregularidades apurados em face da empresa importadora, poderiam configurar indícios da ocorrência da infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455/76. Por outro lado, não podemos esquecer que, nos termos do artigo 112, do Código Tributário Nacional – CTN, a lei tributária que define infrações se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Desta forma, para configuração do ilícito de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, há que se caracterizar, de forma inequívoca, a fraude ou simulação com

vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação, devendo existir uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático, uma vez que, caso os indícios apurados possam conduzir também à ocorrência de uma conduta lícita, não restará configurada a infração.

Com isso em vista, entendemos, com a devida vênia, que o conjunto probatório carreado ao processo não é capaz de desqualificar as operações na forma como realizadas, sendo, por si só, insuficiente ao desiderato de demonstrar a ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Quanto aos elementos probatórios indicados no v. acórdão recorrido, é oportuno destacar que é lícita a realização de importações mediante expectativa de demanda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática descaracterize a realização da importação por conta própria, ou configure o ilícito previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação do adquirente da mercadoria.

Neste ponto, não houve qualquer aprofundamento, na autuação, a respeito dos atos de comércio internacional praticados, inexistindo investigação a respeito da execução das fases comercial, financeira, logística e transporte, desembarque aduaneiro e pagamento dos tributos, seja para afastar a capacidade comercial, logística ou financeira da empresa importadora, seja para apurar a capacidade comercial, logística e operacional da empresa adquirente de promover a referida importação por conta própria, ainda que de forma oculta.

Neste sentido, o importador é aquele que contrata com o fabricante/exportador a compra da mercadoria no exterior, assim como a forma de pagamento pela compra através de instituição financeira autorizada a operar na área cambial. O adquirente, por sua vez, compra a mercadoria do importador, não se envolvendo na operação anterior, até mesmo por desconhecer as particularidades do processo, das operações de importação e liquidação de câmbio.

Da mesma forma, a antecipação parcial de recursos, antes do registro da DI, ou a transferência de valor a título de pagamento, no exato dia do fechamento do contrato de câmbio pela importadora, também não são fatos capazes de caracterizar, de forma inequívoca, a ocorrência de ocultação do real adquirente e/ou interposição fraudulenta.

O adiantamento de recursos por parte do adquirente representa mero sinal (ou arras), como forma de garantir o cumprimento do negócio contratado, se tratando de prática comercial legítima e comum na realidade empresarial, que possui, até mesmo, regulamentação legal, estando disciplinada nos artigos 417 a 420 do Código Civil.

Igualmente, a transferência de valor a título de pagamento, ainda que no exato dia do fechamento do contrato de câmbio, por si só, não configura qualquer ilicitude, se tratando, *prima facie*, de mera conduta atinente ao adimplemento integral do negócio contratado.

Destaca-se, por oportuno, que, além da antecipação de recursos antes do registro da DI e do pagamento no exato dia do fechamento do contrato de câmbio pela importadora, a recorrente realizou outros pagamentos em dias e valores aleatórios que somados representam valor muito superior ao efetivamente arcado pela empresa importadora.

Neste sentido, ressalta-se que a recorrente juntou comprovantes de transferências bancárias (fls. 153 a 162) e notas fiscais (fls. 164 a 167), comprovando o pagamento total de R\$

179.011,90 (cento e setenta e nove mil onze reais e noventa centavos) pelas mercadorias adquiridas, enquanto que, pelo que se extrai dos autos, a empresa importadora arcou com um custo muito menor relativo às mercadorias, de R\$ 58.590,15 (cinquenta e oito mil quinhentos e noventa reais e quinze centavos) a título de valor total da importação, e de R\$ 61.104,76 (sessenta e um mil cento e quatro reais e setenta e seis centavos) a título de tributos, multa e taxas aduaneiras (fls. 22 a 55).

Assim, o alto percentual de lucro obtido pela empresa importadora, além de apontar para a existência de uma operação regular de importação, corroborando a ausência de ocultação do real adquirente e/ou interposição fraudulenta de terceiros, vez que não há lógica em impor tamanho ônus à suposta real adquirente se a intenção fosse efetivamente ocultá-la como real importadora, também corrobora a argumentação da recorrente de se tratar de adquirente de boa-fé.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, por entender que não restou devidamente caracterizada a ocorrência da infração imputada, devendo, por conseguinte, ser anulada integralmente a multa lançada.

### **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar-lhe provimento, para o fim de anular integralmente a multa lançada, vez que não restou caracterizada, de forma inequívoca, a ocorrência da infração de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, mediante fraude ou simulação.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues