



Processo nº 10074.722302/2012-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-011.582 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 18 de março de 2024
Recorrente ELETROBEL COMÉRCIO ATACADISTA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/04/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. OCORRÊNCIA.

Encontrando-se devidamente demonstrada a ocorrência de ocultação do real comprador das mercadorias importadas, mediante simulação, com evidente configuração de interposição fraudulenta, tem-se por caracterizado o dano ao Erário punível com a multa substitutiva da pena de perdimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira (Relator), Marcos Antônio Borges (substituto integral) e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis- Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

O presente caso envolve discussão sobre a interposição fraudulenta de terceiros, cuja capitulação legal adotada pela fiscalização reside no artigo 23, ^º3º do Dec. 1455/1976, modalidade comprovada.

A impugnação foi julgada improcedente por maioria de votos, ocasião em que o recorrente apresentou recurso voluntário as fls. 233-251 pugnando pela reforma da r. decisão recorrida de fls. 140-182, sustentando em síntese que:

- a empresa Recorrente promoveu aquisição de mercadorias da empresa Marimp no mercado nacional. Jamais solicitou que esta ultima promovesse importação para ela;
- em razão disto, jamais teria ocorrido qualquer tipo de ato simulado, fraude ou ocultação do sujeito passivo;
- as operações de importações promovidas pela empresa MARIMP teriam se dado de forma direta, sem qualquer participação do recorrente, motivo pelo qual não há que se falar nem mesmo em importações por encomenda e por conta e ordem de terceiros;
- o fato da empresa MARIMP promover vendas com margem de lucro ínfimas para a recorrente não tem o condão de comprovar interposição, vinculação na operação de comércio exterior, não passando e estratégia comercial desenvolvida pela real importadora para com o mercado em que atua;
- a modalidade capitulada pela fiscalização foi na interposição comprovada, fato que exige da fiscalização a efetiva comprovação da infração capitulada, inexistindo espaço para presunção. E tal fato não ocorreu.
- a presunção pode ser utilizada pela modalidade de interposição prevista no § 2º do artigo 23 do Decreto 1455/1976, onde há a inversão do ônus da prova. Não neste caso.

O colegiado de primeira instância julgou, por 3 votos a 2, pela improcedência da impugnação da recorrente, cujos fundamentos centrais da posição vencedora residiram em:

- O enquadramento da conduta da empresa Eletrobel no previsto no já citado inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 (fls. 150);
- As provas e evidências que compõem o quadro indiciário estão acostadas no presente Processo entre as folhas 20 e 57.... Destarte, não posso concordar com a afirmação de que não teriam sido apresentadas provas do alegado pela Fiscalização Aduaneira.
- No caso que se apresenta, por tudo que foi posto pela Fiscalização Aduaneira, e em respeito aos Princípios da Verdade Material e do Livre Convencimento do Julgador, a tipificação da conduta delitiva se completa pela convergência de três elementos: (i) importação de mercadorias estrangeiras; (ii) ocultação do real responsável pela operação; e (iii) utilização de simulação.
- Em relação ao primeiro item do parágrafo imediatamente acima, verifico que as operações objeto da ação fiscal que resultou na lavratura do AI de interesse foram as mercadorias submetidas a despacho aduaneiro de importação, incluídas no rol de DI na folha 2 deste Voto.
- A ocultação do real responsável pela operação foi caracterizada diante do quadro indiciário posto pela Fiscalização Aduaneira, qual seja, (i) configuração dos quadros societários das empresas envolvidas nas operações de importação da empresa Marimp, entre elas a empresa Eletrobel; (ii) integralidade de destinação das mercadorias de interesse; (iii) não-comprovação, por parte da empresa Marimp, da condução dos negócios comerciais em nome próprio no

exterior; (iv) ausência de lucro nas supostas operações no mercado interno; (v) inexistência da empresa Marimp no endereço cadastral da mesma junto à RFB; (vi) declarada inatividade da empresa Marimp junto à RFB; e (vii) falta de escrituração fiscal da empresa Marimp.

- Quanto à simulação, a Lei nº 10.406/2002, Código Civil (CC), em seu inciso II do § 1º do art. 167, consubstancia a hipótese de ocorrência de simulação demonstrada pela Fiscalização Aduaneira...

- Segundo o relato da Fiscalização Aduaneira, todas as DI de interesse e seus respectivos documentos instrutivos foram produzidos de forma a aparentar ser a empresa Marimp a real adquirente das respectivas mercadorias...

- Devido ao fato de os documentos instrutivos terem respaldado o preenchimento das respectivas DI, e, em decorrência disso, as mesmas contêm uma declaração não-verdadeira, enquadrando a conduta da empresa no previsto no inciso II do § 1º do art. 167 do CC e, consequentemente, no requisito do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Diante de tudo que acima foi analisado, por força do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e do inciso II do § 1º do art. 167 do CC, entendo ser desnecessária a demonstração da ocorrência de “fraude”, posto que a conduta delitiva se deu com base na simulação praticada pelas empresas Marimp e Eletrobel...

- Tivessem as empresas seguido a legislação aduaneira que versava a respeito da importação por conta e ordem de terceiros ou da importação para revenda a encomendante predeterminado, a ocultação da empresa Eletrobel não teria acontecido.

- Consequentemente, a existência de eventual laço familiar entre os sócios das empresas Marimp e Eletrobel não seria, no caso do parágrafo imediatamente anterior, elemento indiciário de ocultação do real adquirente de mercadoria importada mediante simulação.

Eis o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 DO CONHECIMENTO.

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 DOS LIMITES DA UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO NOS PROCESSOS DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS:

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, nobre pilar constitucional, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, cabe aos Auditores Fiscais buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas a que se aborda neste trabalho.

A presunção quanto a suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações. Por presunção, entende-se que se trata do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade. Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de juris-* e relativa- *iuris tantum-*. Trabalha-se em algo inexistente, supondo-se-lo existente, diante de outros fatos conhecidos¹.

Tarefa árdua esta de se presumir uma simulação, fraude, indícios de quaisquer irregularidades e, sem o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, submeter uma empresa aos procedimentos especiais que poderão, inclusive, resultar em perda de CNPJ, perdimento da mercadoria, representação fiscal para apuração de sonegação e também representação ao Ministério Público Federal para averiguação de práticas criminosas.

De um lado o agente da fiscalização intui a ocorrência de algo irregular, diante de outros fatos conhecidos, motivo pelo qual se instaura os procedimentos especiais a que as Instruções Normativas disciplinam. Inexiste ilegalidade nesta conduta.

Todavia, é preciso parcimônia nesta tarefa. Não por outro motivo que o FISCO, na busca incessante por sonegações fiscais ou práticas que atentem contra a legislação nacional, jamais poderá presumir uma irregularidade com base em meros indícios e afrontar princípios do devido processo legal e contraditório, legalidade, tipicidade fechada, de forma a suprimir um dos pilares de equilíbrio social que é a segurança jurídica.

A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais. Noutros falares, o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais².

Partindo da premissa de que o indício não leva à certeza, embora, pelo menos em tese, a aproxime de forma substancial, uma determinação administrativa pautada apenas em indícios sempre deixará aberta a porta da incerteza. Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, bem como a interposição fraudulenta de pessoas para fins de sonegação fiscal, o que se fará no tópico a seguir.

¹ VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28^a ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

² CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28^a ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528.

3 DA SIMULAÇÃO NA PRÁTICA DE ILÍCITOS ADUANEIROS; infração, Sonegação e Fraude Fiscal à luz do art. 112 do CTN versus poder de atuação do servidor.

De início vale reportar-se a regra prevista no artigo 110 do CTN que prega o respeito aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado. Eis sua redação:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigos 167 e 169. O ato simulado inexiste, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais. Suas características centrais podem ser assim elencadas: Discrepância entre a vontade convencionada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito; Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas; Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Sob a vigência atual, inexiste a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco. Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste trabalho, corretamente.

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexiste quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civil e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir daí, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 94, *caput*).

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo censativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada,

pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias³.

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre simulação, fraude e mera infração aduaneira no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil respondem a questão da simulação.

Em relação a infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração. Resta abordar a temática da sonegação e da fraude aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A. Todavia, ditos conceitos mereceram atenção especial nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A diferença básica entre a infração e a fraude fiscal é notada que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar mediante artifícios simulados é essencial⁴. Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato imponível, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias. Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de se recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções

³ ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Regulamento Aduaneiro Anotado**. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666.

⁴ “Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo” (CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei⁵. E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCI pode ser entendido como:

O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário⁶.

No caso em tela, são poucos os dispositivos que conferem à Administração Pública, através de seus auditores, esta margem de liberdade. A possibilidade de se utilizar outra unidade aduaneira senão a do local da mercadoria para desenvolver o procedimento especial por razões de conveniência e liberdade, opção do responsável pelo início do procedimento, opção por uma averiguação mais específica através da exigência de outros documentos e, especialmente, a possibilidade de se estender prazos do procedimento (artigos. 2º, §3º, 3º caput, 7º ao 9º da IN 1169/2011 e parágrafo único do art. 3º e caput do 6º da IN 228/2002) são exemplos do que se trata.

Entende-se que fora deste contexto, o auditor estará vinculado no desempenho de seus atos, posto inexistir margem de liberdade de atuação. A propósito, por poder vinculado, tem-se que:

Sendo a competência sempre vinculada, pois cuida de estabelecer atribuições, estas atribuições, por sua vez, podem ou franquear a possibilidade de a Administração Pública optar por uma dentre duas ou mais opções igualmente legítimas, ou podem definir, previamente, uma única opção possível. No primeiro caso, trata-se da competência discricionária, no segundo, da competência vinculada⁷.

Ao menos em tese, a margem de subjetividade que o auditor fiscal detém para entender ou não haver indícios de fraude, simulação, sonegação ou outra infração aduaneira de forma a submeter a operação de comércio exterior aos procedimentos estabelecidos e já apresentados neste trabalho, se pautam nos artigos 237 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como também no Regulamento Aduaneiro e pelas legislações e normativas específicas sobre os casos de interposições.

Em suma, não há como dissociar que a prova do ato simulado pressupõe prova contundente e clara da fraude, algo que não ocorreu no presente caso, ainda mais se considerar a capitulação adotada em sede do Auto de Infração (art. 23, V, §3º do Dec. 1455/1976), modalidade comprovada.

⁵ “Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público....é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas” (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

⁶ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro.** São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.

⁷ PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 150.

4 DA INEXISTÊNCIA DA PROVA DA INFRAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 23,V, § 3º DO DECRETO 1455/1976 .

O ato do lançamento deve ser fundamento, motivado, claro e indicar, precisamente, o dispositivo legal ao qual encontra-se vinculado. Não por acaso a redação do artigo 11 do Decreto 70.235/1972 estabelece que:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Compulsando os autos, com especial destaque a descrição da suposta infração, nota-se um enorme descompasso dos fatos descritos para com a respectiva legislação adotada pelo FISCO para fins de legitimar a infração.

Veja-se a descrição de fls. 11-12:

DA AÇÃO FISCAL- Trata-se de ação fiscal deflagrada com o propósito de verificar a ocorrência de ocultação do sujeito passivo, nos termos da IN SRFB Nº228/2002 e deflagrada em face de **Marimp**. Concluída a ação fiscal em **Marimp**, restou comprovada a figura da cessão do nome (**Marimp**) com vistas a acobertar os reais intervenientes e/ou beneficiários, vale dizer, as

sociedades empresárias controladas por pessoas físicas detentoras de laços familiares com os proprietários de **Marimp**. Dentre essas sociedades empresárias destaca-se “ELETROBEL COMERCIO ATACADISTA EIRELI LTDA” que, conforme “planilha apuração valor aduaneiro” (DOCUMENTO ANEXO), no período compreendido entre os anos de 2010 e 2011, adquiriu de **Marimp** diversos materiais por esta importados.

Pode-se verificar, ainda na referida planilha, que, na quase totalidade das aquisições, a quantidade adquirida por ELETROBEL COMERCIO ATACADISTA EIRELI LTDA, coincide com os quantitativos importados por **Marimp** na respectiva DI e, quando a quantidade importada não se exaure unicamente pelas aquisições de ELETROBEL COMERCIO ATACADISTA EIRELI LTDA, o quantitativo remanescente é adquirido por uma das empresas pertencentes à Família Carvalho.

Ressalte-se, ainda, que instada a comprovar a efetiva participação no processo de negociação com clientes no exterior, **Marimp** não apresentou elementos de prova que nos conduzisse a concluir que as negociações engendradas com negociantes no exterior eram mantidas em seu próprio nome, ao revés, foram-nos apresentadas credenciais de feiras internacionais, onde os sócios de **Marimp** atuavam representando outras sociedades empresárias, conforme se depreende do documento “resposta acerca das negociações e credenciais”(DOCUMENTO ANEXO).

Ademais, as vendas efetuadas por **Marimp** às empresas ligadas eram desprovidas daquilo que, ao menos em tese, no âmbito da sociedade capitalista, justifica a existência

das pessoas jurídicas sem fins altruístas/ benéficos, vale dizer, o lucro. Com efeito, da análise da “planilha apuração valor aduaneiro” (DOCUMENTO ANEXO) observa-se que ao valor de aquisição no mercado exterior, foi acrescido tão somente o valor correspondente aos tributos incidentes sobre as vendas.

Ademais, as vendas efetuadas por Marimp às empresas ligadas eram desprovidas daquilo que, ao menos em tese, no âmbito da sociedade capitalista, justifica a existência das pessoas jurídicas sem fins altruístas/ benéficos, vale dizer, o lucro. Com efeito, da análise da “planilha apuração valor aduaneiro” (DOCUMENTO ANEXO) observa-se que ao valor de aquisição no mercado exterior, foi acrescido tão somente o valor correspondente aos tributos incidentes sobre as vendas.

Fls. 13. DA AÇÃO FISCAL NA SOCIEDADE EMPRESÁRIA MARIMP- Instado a esclarecer o motivo pelo qual teriam efetuado a revenda da mercadorias importadas ao preço de custo para as empresas ELETROBEL COM ATACAD E DISTRIB DE PRODUT CNPJ:09.459.418/0001-36, TENAPRO COM E SERV DE PRODUÇÕES AUDIOVIS. CNPJ:04.339.855/0001-00, e SILCATECH ELETRO ELETRÔNICO CNPJ:05.636.430/0001-18 alegou que Silca Techology é a proprietária do prédio onde se situa a sede da Marimp, que Tenapro e Silcatech são empresas, situadas no polo de cinema e vídeo, que adquirem produtos da Marimp e, com isso, potencializam as chances de comercialização com empresas em larga escala.

Fls. 13. DA REPRESENTAÇÃO DA MARIMP NAS NEGOCIAÇÕES. Não obstante ter restado comprovado, ao menos segundo nosso entendimento, que os senhores Orlando Carvalho e Diego Carvalho, de fato, atuam pessoalmente no segmento do comércio internacional, a documentação apresentada para efeito de comprovação de que as negociações eram feitas em nome de **Marimp**, notadamente quanto às credenciais das feiras de negócios em território chinês, não nos permite concluir que atuavam em nome de **MARIMP IMPORTACAO E EXPORTACAO DE ELETRO ELETRONICOS E ALIMENTOS LTDA**, conforme “resposta acerca das negociações e credenciais” (DOCUMENTO ANEXO).

De fato, em nenhuma das credenciais apresentadas os referidos senhores figuram na condição de representantes da **Marimp**, antes como representantes de Silca Technology (empresa para a qual **Marimp** promoveu a revenda de produtos importados a preço de custo) e, ainda, como representantes de Pantop Com. Importação e Exportação (consultado o sítio da Pantop na internet, verificamos tratar-se de mais uma empresa ligada ao comércio exterior e de propriedade do sr. Sérgio da Silva Carvalho, irmão do sr. Orlando da Silva Carvalho). Assim, não restou comprovado que os senhores Orlando e Diego agiam e negociavam em nome da sociedade empresária **Marimp**, ao revés, tornou flagrante que, de fato, **Marimp** atuava no comércio exterior adquirindo produtos não para si, mas sim para sociedades empresárias controladas por pessoas físicas com laços familiares aos proprietários da **Marimp**. Com efeito, o conjunto de elementos coletados evidencia, que **Marimp** atuava no comércio exterior apenas “emprestando” seu nome, com o flagrante propósito de ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas.

Fls. 14- DAS VENDAS ÀS EMPRESAS LIGADAS: Da análise da documentação apresentada, notadamente a partir do cotejo entre as Declarações de Importação (DI) e as notas fiscais emitidas, constatamos que a quase totalidade das vendas efetuadas por **Marimp**, relativamente às mercadorias importadas em nome próprio, concentraram-se em sociedades empresárias que têm como característica comum o fato de o controle societário pertencer a pessoas físicas detentoras de vínculos familiares com os sócios de Marimp, indicando a existência de um grupo econômico, onde as sociedades empresárias praticam um certo mutualismo entre si. Nesse sentido, verifica-se, por exemplo, que a sociedade empresária **SILCA TECHNOLOGY GROUP PRODUÇÕES AUDIOVISUAIS E ADMINISTRACAO DE BENS – CNPJ: 03.587.085/0001-44** (de propriedade dos irmãos Sérgio da Silva Carvalho e Orlando da Silva Carvalho), firmou

contrato para locação da sala ocupada por Marimp no Pólo Rio Cine e Vídeo, onde consta cláusula de carência de 6(seis) meses para pagamento, no primeiro ano. Embora seja locadora da sala indicada como domicílio de Marimp, apenas apresenta declaração de IRPJ na condição de inativa.

RETORNO E CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA FISCAL. FLS. 14-15- Solicitamos a abertura de diligência nas quatro empresas abaixo relacionadas com o propósito de esclarecer a relação entre elas e marimp. **A RESPOSTA FOI PADRONIZADA, ALEGANDO TRATAR-SE DE RELAÇÃO MERAMENTE COMERCIAL.**

1 - Silca Technology Group Produções Ltda. CNPJ:03.587.085/0001-44; RPF-D 2011-1649

2 - Silcatech eletro eletrônico Ltda. CNPJ:05.636.430/0001-18; RPF-D 2011-1647

3- **Eletrobel Comércio Atacadista e Distribuidora de Produtos Ltda.**
CNPJ:09.459.418/0001-36; RPF-D 2011-1648

4 - Tenapro Comércio e Serviços de Produções Audiovisuais Ltda. CNPJ:04.339.855/0001-00 RPF-D 2011-1650;

Das quatro sociedades empresárias acima relacionadas, apenas Silca Technology Group Produções Ltda não consta como adquirente de produtos importados por Marimp (embora tenha celebrado contrato de locação bastante generoso – com carência de 6 meses para a incidência do primeiro pagamento). Contudo, verificamos, posteriormente, que também foi beneficiada por vendas em condições favorecidas uma outra sociedade da família Carvalho denominada CAFÉ e Bar Cine Pol Ltda – CNPJ:07.532.463/0001-43, de propriedade dos senhores Sérgio Henrique Carvalho e Eduardo Henrique Carvalho.

FLS. 15- DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL – FISCAL. Intimada a apresentar os livros Diário e Razão, em resposta a Marimp apresentou um conjunto de folhas grampeadas, embora assinadas, sem a chancela da Junta Comercial e, ainda, sem encadernação. Nesse contexto, fundamental esclarecer a importância da observância dos requisitos intrínsecos e extrínsecos que devem garantir a escrituração.

FLS. 17-18- DAS CONCLUSÕES FINAIS QUANTO À ATUAÇÃO DE MARIMP:

Diante das evidências coletadas no curso da ação fiscal, notadamente pelo fato de Marimp, atuando ostensivamente, ter cedido seu nome para ocultar os verdadeiros adquirentes das mercadorias importadas, tornou-se flagrante a configuração da figura prevista no art. 33 da Lei Nº11.488/2007, conjugada ao art. 23, V, §3º do Decreto-Lei nº1.455/76.

Face ao conjunto de elementos probatórios descritos nos parágrafos precedentes, consideramos que MARIMP IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ELETRO ELETRÔNICOS E ALIMENTOS LTDA não logrou desincumbir-se do ônus de comprovar que as importações promovidas em seu nome tratavam-se, em verdade, de importações por conta e ordem.

Tendo em conta a inexistência de mercadorias em estoque, foi elaborado, então, o presente Auto de Infração constante do processo administrativo nº 11762.720065/2012-11, com base no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que prevê a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada aplicável à pessoa jurídica que cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários no período de agosto de 2010 a agosto de 2011(conforme quadro demonstrativo de importações de Marimp).

FLS. 19- CONCLUSÃO EM RELAÇÃO A ELETROBEL. Face a todo o exposto e tendo em conta ter restado comprovado que Marimp agiu de forma ostensiva, promovendo importações de mercadorias para terceiros, verdadeiros adquirentes e ocultando ELETROBEL COMERCIO ATACADISTA EIRELI LTDA (verdadeiro adquirente) foi encerrada a ação fiscal amparada pelo MPF nº 0715400-2012-00799-2, com a lavratura do Auto de Infração referente à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, valendo lembrar que o valor aduaneiro encontra-se apontado na coluna “N” da planilha de apuração do valor aduaneiro

Não houve individualização da conduta da recorrente de modo a possibilitar-lhe até mesmo exercer seu direito a ampla defesa em sua plenitude. Absolutamente todo o Auto de Infração reside em atos fiscalizatórios na empresa MARIMP e, ao final, em três parágrafos há uma conclusão superficial de que a empresa ELETROBEL foi beneficiada pelas operações irregulares.

As fls. 20 dos autos consta Termo de Intimação promovido pela fiscalização, com fulcro nos artigo 4 e 6º da IN 228/2002, vigente até então no qual foram solicitados esclarecimentos acerca das mercadorias adquiridas pela recorrente para com a empresa MARIMP, como quantidade, destinação das mesmas.

Tempestivamente a empresa prestou as informações, nos termos das fls. 21. Para tanto, anexou documentação compatível com suas alegações, consoante fls. 24 e sgs. 15 a 137.

Para se chegar a conclusão pela ocorrência da operação importação na modalidade capitulada pelo artigo 23, V, § 3º do Decreto 1455/1976, deve-se, inicialmente, ter plena certeza da vinculação comercial, confusão dos CNPJs na compra dos produtos no estrangeiros e, especialmente, prova da vinculação financeira entre as empresas.

De início é preciso consignar que NENHUM destes itens encontram-se presentes nestes autos. A Instrução Normativa 228 de 2002 dispunha sobre procedimento especial de verificação da **origem dos recursos aplicados** em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

Neste aspecto, vale salientar que a IN 1169/2011, plenamente vigente a época dos fatos, tinha por finalidade estabelecer procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento.

Registra-se a existência destas duas normativas pois elas se complementavam. A 228 era focada na origem do capital e na empresa, ao passo que a 1169 focava-se na operação da importação punível com pena de perdimento. Prova desta complementação é que o artigo 6º da IN 1169/2011, estabelecia prerrogativas para a fiscalização promover a obtenção das provas necessárias para comprovação da interposição por meio da utilização de recursos de terceiros, com especial destaque ao inciso V. Eis a sua redação:

Art. 6º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento especial de que trata esta Instrução Normativa poderá adotar as seguintes providências, dentre outras que considerar indispensáveis, nos termos da legislação em vigor:

V - solicitar a movimentação financeira do importador, exportador, ou outro interveniente da operação e, se necessário, emitir a correspondente Requisição de Informação sobre a Movimentação Financeira (RMF); e

Todavia não há nos autos uma única referência a utilização de recursos de terceiros que, no caso da recorrente, seria da ELETROBEL. Muito menos a fiscalização se prestou a solicitar a própria autuada, extratos bancários de determinados períodos, prática totalmente adotada pelo fisco em processos de interposições.

De mais a mais, o Auto de Infração fala de irregularidades quase que exclusivamente da empresa MARIMP para, ao final, concluir pela interposição da ELEBROBEL. Ultrapassada falta da comprovação da vinculação da questão financeira que, por si só, afastaria a modalidade de interposição na modalidade comprovada, amparar-se na presunção de que os sócios das empresas são parentes, de modo a concluir pela existência de um GRUPO EMPRESARIAL, também não merece prosperar.

Novamente a fiscalização não fundamentou legalmente sua autuação para comprovar e concluir pela existência do GRUPO EMPRESARIAL. Qual o fundamento legal adotado para que se pudesse permitir ao contribuinte defender-se de tal acusação? Nenhum. Trabalhou-se apenas com fatos, desprovidos de provas.

Inexistem nos autos provas de pagamentos realizados entre essas empresas, confusão patrimonial entre elas, confusão na representação de um CNPJ para outro, de um sócio para com outros CNPJs.

Neste aspecto, necessário colacionar neste voto, importantes e riquíssimas considerações promovidas em sede das Declarações de Votos, pelos Senhores Auditores Julgadores, vencidos quando do julgamento em primeira instância, os quais, somente reforçam o externado nesta decisão:

(Acórdão 11-67.734 - 8^a Turma da DRJ/REC, Sessão de 26 de maio de 2020, Processo 10074.722302/2012-74, declaração de voto do Sr. ENI SÁVIO NUNES DOS SANTOS – Julgador Auditor-Fiscal da Receita Federal - Mat. 64. 991).

Fls. 162: Sobre a questão probatória e falta de subsunção do fato a norma:

PRIMEIRO, a tipicidade dos ilícitos tributários carece da exata adequação da conduta praticada pelo agente ao tipo legal, não cabendo em tal subsunção o emprego de analogia ou interpretação extensiva...

SEGUNDO, o ônus da prova recairá sempre sobre a autoridade lançadora...

TERCEIRO, na construção da prova indiciária, para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária (premissa menor), plenamente reconhecida mediante prova direta, seja constituída por uma pluralidade de indícios, alinhados com o fato probante e independentes entre si, de modo a que se reforcem mutuamente, permitindo assim que de sua conjugação em escala, através de princípio empírico, ou de uma regra da experiência comum, bastante segura e inteiramente razoável aos critérios lógicos do discernimento humano, possa emergir uma premissa maior, que se constitui no novo fato probando, como único resultado possível, dentro de um grau bastante elevado de certeza.

Fls. 163- Sobre o Lucro Ínfimo Ou Negativo

‘Se o galo canta quando o sol nasce, não se pode dizer que o sol nasceu por ter escutado o galo cantar’. A ocorrência simultânea de eventos não implica vinculação entre eles, sendo esta a regra de ouro que não pode escapar ao exegeta perspicaz.... É que o lucro é, sim, o sentido naturalístico dos negócios, como regra do todo, mas que não pode se aplicar universalmente a suas partes, pois dada estratégia comercial pode tornar conveniente o lucro ínfimo ou negativo para uma parcela dos negócios, por exemplo, com vistas à divulgação comercial do estabelecimento, de uma moda ou produto.

Fls. 164-165- Sobre os atributos das Posições Tuteladas No Ilícito De Ocultação:

A importação por conta própria ou direta “*se constitui numa relação jurídica* simples entre as partes, tipicamente bilateral, envolvendo importador e exportador, não ocorrendo a intervenção de intermediários” - [8]. Ante a ausência de qualquer interveniência em tal modalidade originário, o importador, em sua ação, condição ou posição no negócio de comércio exterior e registro de importação, acaba encarnando individualmente todas aquelas condições do tipo de ocultação (‘*sujeito passivo*’ [contribuinte], ‘*real [...] comprador*’ e ‘*responsável pela operação*’).

Na importação por conta e ordem de terceiro, a aquisição da mercadoria no exterior é realizada em nome do adquirente no país, mandante da operação de comércio exterior, que assim encarna as condições de ‘*sujeito passivo*’ (responsável tributário – [9]), ‘*real [...] comprador*’, e ‘*responsável pela operação*’ de comércio exterior. O importador remanesce na mera atribuição de uma ‘*prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação* figura de um mero prestador de serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação’. [10]

Na importação por encomenda predeterminada, “*a pessoa jurídica importadora* é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado”, que como tal, encarna as condições de ‘*real [...] comprador*’ e ‘*responsável pela operação*’, pois “[...], tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria”, recaindo sobre o adquirente no país e encomendante predeterminado da mercadoria tão somente a condição de ‘*sujeição passiva*’ (responsável tributário).

Fls. 170-171- Sobre a questão do Grupo Econômico’ Irregular – Véu Jurídico:

O alegado vínculo familiar parece incontroverso, mas a conclusão indiciária que dele se extrai não prospera, pois em nada tais empresas podem se confundir. Em tal aspecto, há aqui que se observar de plano que sócio dirigente e empresa dirigida não se confundem, exatamente pela dotação jurídica própria que ganha a pessoa jurídica em relação a seus sócios e gerentes, na forma prevista no art. 47, do CC [24], pois a personificação jurídica de que é dotada a empresa consiste exatamente na “*criação de um centro de interesses autônomos em relações às pessoas que lhe deram origem, de modo que a estas não possam ser imputadas as condutas, os direitos e os deveres daquela*” – sublinhei, conforme bem destacou SUZY ELIZABETH CAVALCANTE KOURY [25].

Nisto, embora tais empresas compartilhem vínculos familiares entre seus sócios, em nada compartilham vínculos jurídicos, no sentido de serem consideradas como um corpo único para fins dos atos praticados individualmente por cada delas, especialmente no que tange à aquisição dos produtos importados.

Penso que a tomada de tal liame como elemento indiciário consistente à pretensão fiscal careceria de um conjunto de evidências outras no sentido de apontar o abuso da personificação jurídica de cada daquelas empresas, indicação que não se observa nos autos.

A conclusão indiciária neste sentido é, pois, inconsistente.

Fls. 172. Da Interposição Fraudulenta Do Importador

Claro, a demonstração de que tais vendas não passavam de negócios jurídicos dissimulados caracterizaria a interposição fraudulenta do importador em tal posição. Mas os elementos indiciários trazidos nesta linha, da “*existência de um grupo econômico*”, não passam de irregularidades nos registros contábeis, que, embora censuráveis, não detém aquele condão probatório. Em nada ali se observa incompatibilidade estrutural entre as razões fático-negociais daquelas vendas com o efeito jurídico delas decorrentes. Ao menos nos elementos probatórios trazidos aos autos...

Por outro lado, a imputação nada tece sobre eventual incompatibilidade organizacional da empresa frente a suas operações de comércio exterior.

Fls. 172- Do LUCRO ÍNFIMO:

E não se diga que o lucro irrisório sobre tais vendas serviria de evidência à interposição fraudulenta do importador ou à alegada ocultação da condição de ‘real adquirente’ (sic) do autuado, conforme se destaca na construção indiciária da imputação – [37].

É que, além de impróprio como evidência a uma daquelas condutas, conforme tratado no tópico das considerações, a margem média de lucro bruto apontada pela própria autoridade fiscal não só NÃO se mostra naquele patamar, como se mostra bastante promissora, a ponto de dispensar maiores comentários (apesar da dificuldade de tal avaliação com base em apenas um parâmetro), como segue (sublinhei)...

A conclusão indiciária neste sentido é, pois, inconsistente.

Fls. 174- Da Condição De Mandante Da Operação De Comércio Exterior E Real

No tocante à construção processual do ilícito em questão, apenas a “*não comprovação* da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”, como ausência de comprovação do fiscalizado em relação à operação de comércio exterior que declarou realizar/ordenar/encomendar, em conformidade às disposições do § 2º, do art. 23, do DL nº 1.455, de 1976 [43], presume a interposição fraudulenta do inquirido, desobrigando, assim, a autoridade fiscal de seu ônus probatório.

E sobre este ponto, não só a imputação não se utiliza de tal hipótese presuntiva, como indica que teve acesso à movimentação bancária do importador, permitindo concluir do zelo da ação fiscal que ali não encontrou evidências de aportes alheios aos ofícios da empresa para o custeio de suas operações de comércio exterior, o que caracterizaria o mando externo de sua execução, na forma da hipótese presuntiva prevista no art. 27, da Lei nº 10.637, de 2002 [44]. Ver excerto da peça fiscal (sublinhei)...

Sob tal mitigação, resta sim como evidência, embora limitada, carecendo de evidências outras que lhe reforcem o valor.

Fls. 174-175. Do REPASSE QUASE INTEGRAL DAS MERCADORIAS IMPORTADAS:

Se o repasse certo da mercadoria se presta como evidência bastante contundente da existência de uma encomenda prévia de aquisição da mercadoria de origem estrangeira, tal condição não tem o condão de caracterizar a execução da importação sob o mando do adquirente, pois padece a circunstância de qualquer evidência nesse sentido, pois ali o adquirente pode não passar de um mero encomendante de mercadoria no mercado interno, em relação que não vai além da coisa pactuada, sua forma de pagamento e entrega no país, desnuda de qualquer vinculação a seu processo de importação, até que se prove o contrário, através de outras evidências.

No caso, inexiste nos autos qualquer evidência que diretamente aponte para a interveniência do adquirente nos atos de execução do negócio exterior, se não através de considerações oblíquas em relação à interposição fraudulenta do importador, que como antes visto, mostraram-se inconsistentes, não sendo outra a conclusão que se possa extrair da evidência em questão.

Fls. 179- 3 – Conclusão Que Se Depreende Do Conjunto De Elementos Indiciários Do Caso:

Embora a prova indicária se constitua pela conclusão probante que emerge da conjunção de seus elementos indicatórios, não podendo ser considerada pela análise individual de seus elementos, o que se observou na análise antes tecida individualmente em cada daqueles elementos imputados foram a inconsistência, incoerência ou mesmo fragilidade de seus próprios argumentos, desacompanhados de uma predisposição probatória capaz de alinhar-lhes o sentido, em favor do reforço mútuo e da construção de uma evidência probatória maior, como resultado único na compreensão consensual daqueles vários elementos, no alcance do fato imponível do ilícito imputado.

Ante o exposto, entendo não restar suficientemente demonstrado o ilícito imputado.

Em reforço a Sra. Auditora LUCIANA MARIA GOMES MENDONÇA, Relatora - Auditora-Fiscal - Mat. Siapecad 1293363.

Fls. 180-181:

O auto de infração foi lançado contra a empresa ELETROBEL COMÉRCIO ATACADISTA EIRELI em função da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada ou consumida, sujeita a pena de perdimento face ao previsto no art.23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, lei que conceituou a conduta de Dano ao Erário, conforme abaixo.

Dentre as hipóteses ali elencadas existe a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, que pode ser caracterizada de duas formas: com a identificação do interponente ou real beneficiário oculto da operação, mediante fraude ou simulação (art.23, V) ou, pela interposição fraudulenta presumida, quando, na suspeita de existência de real adquirente não identificado, o fisco intima o importador a comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação e este importador ostensivo não o faz (art.23, V, §3º).

Por fim, não se pode confundir presunção de ocorrência de operação realizada por conta ordem pela utilização de recursos de terceiros (art.27 da Lei nº 10.637/2002), com interposição fraudulenta presumida pela não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados (art.23, §2º do Decreto-Lei nº 1.455/76).

...Contrario sensu, contra a empresa ELETROBEL, a fiscalização não logrou êxito em reunir e apresentar elementos suficientes a comprovar sua responsabilidade tributária na figura de real adquirente das mercadorias, papel que deve ser evidenciado seja pela utilização explícita de seus recursos nas importações, nos termos do art.27 da Lei nº10.637/2002 (mandante), seja na condição de encomendante predeterminado; ou até mesmo esclarecer o direto envolvimento da impugnante com a prática, no âmbito das situações determinadas no art.95 do Decreto-Lei nº 37/66.

Neste caso, julgo importante diferenciar a caracterização da fraude (existência da Infração) com a correta determinação de seus responsáveis tributários...

Essencialmente, a imputação se baseia na ilicitude da aquisição das mercadorias pela impugnante no Brasil (Notas Fiscais de Venda às fls.54/55) e no apontamento de relações do quadro societário com a família Carvalho, sem comprovação fática e

jurídica de sua efetiva participação nas operações de comércio exterior arquitetadas sob o esquema de interposição fraudulenta....

Ao final, apesar de considerar os fatos trazidos no conjunto indiciário suspeitos, entendo que não houve aprofundamento na fase investigatória, carecendo o relatório de dados relativos a registros contábeis, movimentações financeiras ou documentos de negociações comerciais com o *modus operandi* das negociações por parte da ELETROBEL e que apontem sua efetiva participação nas infrações reveladas, motivo pelo qual voto pela PROCEDÊNCIA da impugnação, com a exoneração integral do crédito tributário lançado.

Em suma, o tipo infracional adotado pela fiscalização, 23, V, ° 3º pressupõe um conjunto probatório farto e preciso, algo que não ocorreu nestes autos. **Melhor sorte assistiria a Fiscalização se houvesse tipificado a infração na modalidade da interposição PRESUMIDA, prevista no § 2º do mesmo artigo 23, V do Decreto 1455/1976. Todavia, o FISCO não procedeu desta maneira.**

Por fim, esta Egrégia Corte possui vasto repertório jurisprudencial neste sentido, inclusive esta própria Colenda Turma Julgadora, saber:

Acórdão nº 3201-003.196- 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária- INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA FRAUDE. ELEMENTOS DO TIPO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA.

A interposição fraudulenta comprovada, em oposição à presumida, na importação de mercadorias, deve ser instruída pela fiscalização com os elementos do tipo. Os elementos do tipo previsto no Art. 23, V, do Decreto 1455/76, a interposição fraudulenta comprovada, são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambos os fatos, não pode ser configurada a interposição fraudulenta. Entendimento com fundamento nos Art. 113 e 142 do Código Tributário Nacional.

Acórdão nº 3003-001.946. 3^a Seção Julgamento. 3^a Turma Extraordinária. INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma que a tipifica, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade.

No âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. IMPORTAÇÃO. REIMPORTAÇÃO. ATIVIDADES DISTINTAS. **TIPICIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA....**A importação e a reimportação de mercadorias são atividades distintas, cabendo, portanto, à legislação tributária prever quais as hipóteses de incidência de IPI para cada uma das mesmas respeitando-se suas especificidades....**O princípio morda legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária. Inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exacão, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária...**O Supremo Tribunal Federal, por seu turno, manifestou-se no RE 104.306-7/SP acerca do tema em análise, em voto de relatoria do eminente Ministro Octavio Gallotti, cuja conclusão se destaca: "Não se poderia, pois, sem ferir o artigo 21, I, da Constituição Federal, entender a expressão "produto estrangeiro", como igualmente abrangendo as mercadorias nacionais retiradas temporariamente do Brasil, para a exposição em feiras no Exterior, numa prática habitual de incentivo à exportação."...Recurso especial improvido (REsp 662882 / RJ. RECURSO ESPECIAL N 2004/0072922-5. MIN.

RELATOR: Ministro LUIZ FUX. ÓRGÃO JULGADOR: T1 - PRIMEIRA TURMA.
DATA DO JULGAMENTO: 06/12/2005.

TRIBUTÁRIO. ISS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO GENÉRICO. AUSÊNCIA DE ESPECIFICACÃO QUANTO AO FATO GERADOR, NULIDADE. ACÓRDÃO PARADIGMA VERSA SOBRE AUTO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. RECURSO NÃO CONHECIDO.

...Identificar se a forma genérica pela qual foi realizada o lançamento ocasionou, ou não, dificuldade concreta no exercício de defesa do contribuinte é circunstância impossível de ser avaliada em sede de recurso especial, por implicar reexame de provas (Súmula 7/STJ). Em tese, o lançamento efetuado dessa maneira impossibilita o pleno exercício de defesa por parte do sujeito passivo tributário....O acórdão recorrido refere-se ao lançamento de ofício realizado pela administração tributária....Recurso especial não conhecido. (RESP 602228/SC. RECURSO ESPECIAL 2003/0191699-7. RELATOR. MIN. CASTRO MEIRA. PUBLICAÇÃO DJ 26/09/2007 p. 200. ÓRGÃO JULGADOR. T2 - SEGUNDA TURMA)

Com base no exposto, considerando as provas e fundamentos externados, voto pelo provimento do presente recurso de modo a cancelar o lançamento promovido em sede do Auto de Infração.

5 Do Dispositivo.

Do exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis – Redator designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor do acórdão, passo a expor, na sequência, o entendimento que prevaleceu na turma, por maioria de votos, acerca da lide.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração em que se exige multa regulamentar decorrente da conversão da pena de perdimento, em razão da constatação de ocorrência de interposição fraudulenta, na qual houve, segundo a Fiscalização, a cessão do nome da empresa Marimp Importação e Exportação de Eletro Eletrônicos e Alimentos Ltda. para acobertar os reais intervenientes e/ou beneficiários das importações, quais sejam, as sociedades empresárias controladas por pessoas físicas detentoras de laços familiares com os proprietários da Marimp, dentre elas a empresa Eletrobel, que adquiriu da Marimp diversos produtos por ela importados.

Segundo a Fiscalização, instada a comprovar a efetiva participação no processo de negociação com clientes no exterior, a empresa Marimp não apresentou elementos de prova que demonstrassem as negociações engendradas com negociantes no exterior. Além disso, não foram

prestados os esclarecimentos necessários acerca do motivo pelo qual a revenda das mercadorias importadas ocorreu, praticamente, a preço de custo para as empresas Eletrobel, Tenapro e Silcatech, alegando a empresa Marimp apenas que a empresa Silca Techology era proprietária do prédio onde se situava a sede da Marimp e que Tenapro e Silcatech eram empresas situadas no polo de cinema e vídeo que adquiriam produtos por ela importados e, com isso, potencializavam as chances de comercialização com outras empresas em larga escala.

Em nenhuma das credenciais, ainda de acordo com o agente fiscal, os sócios que se apresentaram à Receita Federal figuravam na condição de representantes da Marimp, mas como representantes de Silca Technology (empresa para a qual Marimp promoveu a revenda de produtos importados a preço de custo) e, ainda, como representantes de Pantop Com. Importação e Exportação, sendo que, em consulta ao sítio da Pantop na internet, verificou-se que se tratava de mais uma empresa ligada ao comércio exterior de propriedade do Sr. Sérgio da Silva Carvalho, irmão do Sr. Orlando da Silva Carvalho.

Não restou comprovado que os senhores Orlando e Diego agiam e negociavam em nome da sociedade empresária Marimp, ao contrário, pois tornou-se flagrante que, de fato, Marimp atuava no comércio exterior adquirindo produtos não para si, mas para sociedades empresárias controladas por pessoas físicas com laços familiares com os proprietários da Marimp, esta atuando no comércio exterior apenas “emprestando” seu nome, com o flagrante propósito de ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas.

Do cotejo entre as Declarações de Importação (DI) e as notas fiscais emitidas, a Fiscalização constatou que a quase totalidade das vendas efetuadas por Marimp, relativamente às mercadorias importadas em nome próprio, concentrou-se em sociedades empresárias que tinham como característica comum o fato de o controle societário pertencer a pessoas físicas detentoras de vínculos familiares com os sócios da Marimp, indicando a existência de um grupo econômico, onde as sociedades empresárias praticavam um certo mutualismo entre si. Embora Silch Technology fosse locadora da sala indicada como domicílio da Marimp, ela apresentava DIPJ somente como inativa.

Em diversas ocasiões, as notas fiscais de entrada e saída para as sociedades empresárias ligadas eram emitidas em datas coincidentes, revelando que as mercadorias, após o desembaraço, seguiam diretamente para o adquirente final, não tendo sido objeto de exposição e/ou negociação no mercado interno, denotando **importação sob encomenda**.

Intimada a apresentar os livros Diário e Razão, Marimp, de acordo com a Fiscalização, apresentou um conjunto de folhas grampeadas, embora assinadas, sem a chancela da Junta Comercial e, ainda, sem encadernação.

Nesse contexto, diante do conjunto de elementos probatórios, tornou-se evidente que Marimp Importação e Exportação de Eletro Eletrônicos e Alimentos Ltda. não logrou desincumbir-se do ônus de comprovar que as importações promovidas em seu nome eram, em verdade, importações por conta e ordem.

Outro dado que reforça a conclusão ora exposta refere-se ao processo administrativo n.º 11762.720065/2012-11, em que se lavrou auto de infração com base no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, que prevê a aplicação da multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que cede seu nome para a realização de operações de comércio

exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários, multa essa que foi recolhida pela Marimp sem qualquer contestação, o que evidencia que tal empresa assentiu no fato de já ter cedido seu nome para realizar importações irregulares da espécie ora sob análise nestes autos.

Conforme apontado pelo julgador de primeira instância, o enquadramento no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 da conduta da empresa Eletrobel baseou-se no quadro indiciário encontrado pela Fiscalização Aduaneira, tratando-se de 38 folhas de provas e evidências, dentre elas, termos de intimação e suas respectivas respostas, planilhas de notas fiscais, notas fiscais, extratos cadastrais, passaportes, credenciamento em eventos no exterior e planilhas com dados do Sistema Integrado de Comércio Exterior, dentre outras.

Merece registro, também, o fato destacado pelo julgador *a quo* de que, em nenhuma passagem do auto de infração, determinou-se que a conduta da empresa Eletrobel teria se pautado pelo elemento de “fraude”, mas, sim, por simulação, dada a prática de ocultação do real responsável pelas importações.

“Nos negócios jurídicos, há simulação quando *as partes ostentam o que não querem, e deixam escondido o que querem*”, ou seja, o verdadeiro negócio realizado encontra-se, conscientemente, disfarçado ou dissimulado, tratando-se, portanto, de um “vício social”, e não mais de um vício de consentimento ou de vontade, este anulável, como o era no Código Civil de 1916.⁸

Na simulação, repise-se, “há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível”,⁹ podendo o Fisco tributar o negócio real, sem se ater àquele externado, pois a nulidade decorrente da simulação pode ser alegada por qualquer interessado, independentemente de uma ação judicial prévia de anulação do negócio.¹⁰

Outros elementos que conduziram o julgador de piso a manter a autuação foram os seguintes: (i) confusão societária envolvendo as empresas fiscalizadas, (ii) não comprovação, por parte da empresa Marimp, da condução dos negócios comerciais em nome próprio no exterior, (iii) ausência de lucro nas supostas operações no mercado interno, (iv) inexistência da empresa Marimp no endereço cadastral informado à Receita Federal, (v) inatividade da empresa Marimp junto à Receita Federal, (vi) falta de escrituração fiscal da empresa Marimp, (vii) falta de capacidade operacional da empresa Marimp, (viii) falta de demonstração por parte da empresa Marimp de como se deu a suposta prospecção de fornecedores no exterior, ou seja, das supostas negociações comerciais no exterior, (ix) não demonstração da forma como foram supostamente ofertadas as mercadorias de interesse no mercado interno, ou seja, não demonstração por parte das empresas Marimp ou Eletrobel de como se deram as supostas negociações comerciais no mercado interno, (x) existência do benefício tributário do Estado do Rio de Janeiro para a empresa Marimp, (xi) não apresentação de defesa contra nenhum dos motivos de fato ou de direito arrolados pela Fiscalização Aduaneira para exigir a multa por cessão de nome, o que evidencia concordância tácita do contribuinte com as apurações então empreendidas, (xii) as supostas vendas da empresa Marimp à empresa Eletrobel se deram sem lucro algum, etc.

⁸ BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 284.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 266.

¹⁰ Ibidem, p. 271-272.

Destaque-se que a defesa dos envolvidos na interposição fraudulenta se centra nos indícios apontados pela fiscalização mas de forma individualizada, não se dando conta de que o conjunto probatório, englobando todos os indícios apurados, constitui prova do ilícito, dada a convergência de fatores que levam a uma conclusão não desconstituída pelos interessados.

O pagamento da multa por cessão de nome por parte da Marimp, sem qualquer contestação (processo administrativo n.º 11762.720065/2012-11), tem forte carga probatória, pois indica que a empresa já reconheceu, ainda que em relação a outro fato gerador ou a outro período de apuração, mas envolvendo as mesmas empresas, de que atua ou já atuou como interposta pessoa.

A confusão societária familiar associada a transações de baixíssimo custo (ausência de lucro ou lucro ínfimo) e a falta de escrituração contábil-fiscal regular são também fortes indícios de que as operações se deram ao largo da estrita legalidade.

Nesse contexto, tem-se por configurada a hipótese normativa contida no art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/1976, *verbis*:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na **importação** ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, **comprador** ou de responsável pela operação, mediante fraude ou **simulação**, **inclusive a interposição fraudulenta de terceiros**. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002) (destaques nossos)

(...)

§ 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 n.º 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

No presente caso, restou devidamente demonstrada a ocorrência de ocultação do real comprador das mercadorias importadas, mediante simulação, com evidente configuração de interposição fraudulenta de terceiros, constatação essa que somente pode levar à conclusão de que agiu bem a Fiscalização ao proceder ao lançamento de ofício sob análise nestes autos.

É nesse contexto amplamente demonstrado pela Fiscalização que o colegiado decidiu por negar provimento ao Recurso Voluntário, dada a comprovação de interposição fraudulenta tendo como prática a ocultação do encomendante predeterminado.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Fl. 21 do Acórdão n.º 3201-011.582 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10074.722302/2012-74