



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

**Processo nº** 10111.721087/2014-62  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-003.933 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2017  
**Matéria** Obrigações Acessórias  
**Recorrente** Centauro Equipamentos de Cinema e Eletrônicos Ltda. e outros  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 05/05/2010, 20/05/2010, 09/06/2010, 07/07/2010, 29/10/2010, 07/12/2010, 01/04/2011, 04/05/2011, 20/07/2011, 15/09/2011, 27/09/2011, 15/12/2011, 12/01/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DA REAL IMPORTADORA. Demonstrada a fraude, aplica-se a pena de perdimento, nos termos do art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Na impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada, nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. INFRAÇÃO À LEI. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando comprovada a interposição fraudulenta de pessoas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não há óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Recursos voluntários negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários da Centauro Equipamentos de Cinema e Eletrônicos Ltda. e seus sócios-administradores Sra. Mirian Ciocler, Sra. Zina Ciocler e Sr. Luis Henrique

Ciocler e, de Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio-administrador Sr. João Carlos Angelini., nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Valcir Gassen, que entenderam inexistir caracterização da interposição fraudulenta no caso concreto.

José Henrique Mauri - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Larissa Nunes Girard, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da DRJ/FNS:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 1.659.636,55 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em substituição à pena de perdimento, pela impossibilidade de sua apreensão.

Depreende-se do “Termo de Verificação Fiscal” do auto de infração (fls. 11 a 173), que a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. (CNPJ 07.344.685/0001-32) registrou diversas operações de importação (listadas à folhas 167) indicando ser o importador e real adquirente das respectivas mercadorias declaradas (aparelhos cinematográficos, peças e acessórios).

Contudo, submetida a procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/02 revelou que de fato a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. ocultava o real adquirente e interessado nas operações de importação, a Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA. (CNPJ 48.322.127/0001-53).

Relata a autoridade fiscal que a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. executava as importações a partir de contratos previamente firmados com a Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA.

Registra a fiscalização, em texto extraído integralmente do processo administrativo fiscal nº 10111.721469/2012-24 (multa decorrente da cessão de nome), que as margens de lucro nas operações de "revenda" das mercadorias para o real adquirente eram baixas, não condizentes com a prática comercial.

À folhas 65 a 165, para cada uma das declarações de importação objeto de autuação, a fiscalização indica detalhadamente os documentos e fundamentos fáticos que dão sustentação à aplicação da penalidade em apreço, bem como os dispositivos legais aplicáveis ao caso.

O *modus operandi* é basicamente o mesmo em todas as operações de importação: as empresas envolvidas firmam um contrato previamente ao registro da declaração de importação; a Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA. adianta parte dos recursos para a realização da operação e a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. registra em sua contabilidade o adiantamento recebido (ainda que, por vezes, indicando documento fiscal incorreto); posteriormente, é registrada a declaração de importação pela Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. com a ocultação do real adquirente; desembaraçadas as mercadorias, o importador emite notas fiscais de entrada e saída em datas próximas ou na mesma data e, em alguns casos, emite a nota fiscal de saída em data anterior à de entrada; o pagamento restante é concluído; as mercadorias são enviadas; o contrato é encerrado; Alerta a fiscalização que o Estado busca combater a aplicação da simulação ou da fraude nas atividades de comércio exterior, realizadas com a intenção de omitir dos controles aduaneiros os verdadeiros intervenientes das operações de comércio exterior. Ao inserir, na declaração de importação, nome diverso daquele que ali deveria aparecer como real adquirente, resta burlado o controle aduaneiro por meio da simulação.

Em razão dos fatos anteriormente citados a fiscalização considerou então ocorrida a infração tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, porém em razão da revenda das mercadorias pelo real adquirente, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias em substituição à aplicação da pena de perdimento, conforme estabelecido no § 3º do mesmo dispositivo legal.

À folhas 175 a 184 foram lavrados “Termos de Sujeição Passiva Solidária”, onde estão qualificadas a Sra. MIRIAN CIOCLER (CPF 063.792.898-95), a Sra. ZINA CIOCLER (CPF 184.462.098-04), e o Sr. LUIS HENRIQUE CIOCLER (CPF 063.703.548-80) - todos sócios administradores da Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA. - como “sujeito passivo solidário”; também a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e seu sócio administrador o Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI (CPF 575.472.468-34) foram qualificados como “sujeito passivo solidário”.

Ademais, a fiscalização informa que foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificados, os interessados Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA., Sra. MIRIAN CIOCLER, Sra. ZINA CIOCLER e Sr. LUIS HENRIQUE CIOCLER apresentaram impugnação conjunta de folhas 2.049 a 2.076, anexando os documentos de folhas 2.077 a 2.096. Em síntese apresentam os seguintes argumentos:

Que, inexistiu a prática de interposição fraudulenta, a autuada é empresa tradicional no ramo cinematográfico (constituída no ano de 1.936) e não houve solicitação para que as mercadorias objeto dos contratos de compra e venda fossem importadas. Trataram-se de contratos puros e simples de compra e venda no mercado interno, sem qualquer vinculação para a parte contratada de buscar as mercadorias constantes naquele instrumento no comércio exterior;

Que, a venda para entrega futura é reconhecida pelo Código Civil, não se sabe se a mercadoria que está comprando será adquirida no mercado interno ou internacional.

As arras ou sinal servem unicamente para garantir antecipadamente eventual descumprimento contratual, possuindo, portanto, natureza acessória. Cita casos similares como os da PETROBRAS E INFRAERO;

Que, a autuação não aponta qualquer documento que indicie a existência de vínculo entre a Impugnante e o exportador;

Que, ausente a fraude ou a simulação, não podendo tais elementos serem presumidos;

Que, há inconsistência na afirmação de baixa agregação de valores na revenda das mercadorias. A fiscalização ignorou que todos os tributos que geram crédito não compõem o custo da mercadoria comprada. Ademais, a revenda a preços que revelam baixa lucratividade não caracteriza, por si só, interposição fraudulenta;

Que, os sócios da Impugnante devem ser excluídos do pólo passivo da autuação. Não houve individualização das condutas das pessoas físicas arroladas. Houve descon sideração da personalidade jurídica dos contribuintes autuados. A sócia Zina Ciocler é uma senhora de 82 anos, que nunca participou do dia a dia da empresa;

Requer seja julgada procedente a impugnação, alternativamente seja o processo baixado em diligência para determinar à autoridade autuante que forneça a relação das importações registradas por conta e ordem ou encomenda da PETROBRAS E INFRAERO.

Cientificados, os interessados Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI apresentaram impugnação conjunta de folhas 2.100 a 2.150, anexando os documentos de folhas 2.151 a 2.298. Em síntese apresentam os seguintes argumentos:

Que, a sujeição passiva (solidária) não pode ser atribuída aos Impugnantes com base em fundamentação alicerçada no Código Tributário Nacional, vez que o mesmo não se aplica às dívidas de natureza não tributária, como a em apreço. Há nulidade; Que, em nenhum momento restou comprovada alguma fraude no intuito de: 1) abastecer a economia informal, 2) lavagem de dinheiro, 3) ocultação de bens, 4) subfaturamento nas importações, 5) empresa de fachada, 6) não pagamento de impostos. A fraude não pode ser presumida. Não são todas as operações de comércio exterior no qual há a ocultação do adquirente que se pode relevar a intenção fraudulenta e simulada do importador e, portanto, presumir o dano ao Erário;

Que, a única questão observada foi o preenchimento das DI's em nome da Momento sem discriminar o destinatário final das mercadorias. Não se pode aceitar a aplicação neutra e fria da lei sem verificar a legislação pertinente, a boa fé objetiva e subjetiva. Não houve a comprovação da intenção deliberada e dolosa, da impugnante, de enganar o Fisco e fraudar a lei, mediante ocultação do real comprador;

Que, atua no mercado adquirindo seus produtos por meio de ampla pesquisa de preços, escolha de fornecedor, alguns no mercado interno e outros no exterior, e posteriormente revenda de tais bens a seus compradores;

Que, os contratos firmados não especificam a importação de qualquer produto, escolha da impugnante que, de acordo com sua expertise comercial, avalia se a aquisição no mercado interno é mais vantajosa financeiramente ou não;

Que, a autuação revela-se inquisitória e destoadada do princípio do devido processo legal;

Que, não houve dano ao Erário;

Que, os documentos acostados aos autos comprovam a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados em vista da análise dos contratos, contas contábeis, extratos bancários. A Impugnante possuía capacidade econômico-financeira para a realização das operações fiscalizadas;

Que, a suposta "baixa agregação de valor" na aquisição das mercadorias importadas decorre do fato de que as importações estavam beneficiadas com a redução de base de cálculo do ICMS e um ganho no crédito presumido que representava uma redução no ICMS em 9% no período fiscalizado;

Que, os contratos firmados anteriormente à aquisição dos produtos e os adiantamentos não estavam vinculados necessariamente com uma DI, visto que as aquisições dos produtos poderiam ser feitas no mercado interno;

Que, houve operações (21 DI's) nas quais a Impugnante importou produtos para mais de um adquirente. Não seria possível indicar todos os adquirentes, não havia como proceder;

Que, procedeu a venda e importação para usuários finais, cita a importação de pedras. Devem os lançamentos correspondentes serem excluídos;

Requer a procedência da impugnação.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-36.973, julgou improcedente as impugnações da Centauro Equipamentos e de seus sócios e a impugnação da Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio João Carlos Angelini. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 05/05/2010, 20/05/2010, 09/06/2010, 07/07/2010, 29/10/2010, 07/12/2010, 01/04/2011, 04/05/2011, 20/07/2011, 15/09/2011, 27/09/2011, 15/12/2011, 12/01/2012*

*DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA REVENDIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.*

*A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias já tenham sido revendidas.*

*INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.*

*Impugnação Improcedente.*

Em Recurso Voluntário, a Centauro Equipamentos e seus sócios administradores reiteram seus argumentos da impugnação e em especial: que é empresa tradicional do ramo cinematográfico, que seus contratos têm por objeto operações de mercado interno; os adiantamentos são a título de arras; é comum o pagamento das arras como garantia da realização de um negócio jurídico, que a Momento Comércio tem capacidade financeira para qualquer operação de comércio exterior; há distinção entre comprador pré-definido no mercado interno e encomendante predeterminado em importação (importação por encomenda) e adquirente no mercado interno de mercadoria importada por sua conta e ordem (importação por conta e ordem); não há provas da vinculação entre as partes voltada à realização de importação; não há provas da fraude; não precede o argumento do fisco de “baixa margem agregada de valor”; a revenda de produtos importados a preços que revelam baixa lucratividade não caracteriza, por si só, interposição fraudulenta; não houve demonstração do interesse comum (art. 124, I, do CTN) nem dos atos do art. 135, III, do CTN para a responsabilização dos sócios-administradores; houve desconconsideração da personalidade jurídica para se atingir os sócios-administradores e que o auto de infração não observou as prescrições do art. 39 do Decreto nº 70.235/72. Ao final requer o cancelamento do auto de infração e diligência para determinar à unidade de origem que forneça a relação das importações registradas por conta e ordem ou encomenda da Petrobras e Infraero.

Por sua vez, em Recurso Voluntário, a Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio João Carlos Angelini reiteram seus argumentos da impugnação e: em preliminar, alegam a nulidade da atribuição da responsabilidade solidária entre a autuada e as Recorrentes Momento Comércio e João Angelini.

E no mérito que: a empresa atua no mercado interno e externo, adquirindo produtos e posteriormente revendendo-os aos seus compradores; sua atividade é lícita e regular, que não houve efetivo dano ao erário, não foi comprovada a má-fé; há necessidade de comprovação do dolo específico para a tipificação da interposição fraudulenta; seus clientes são empresas regulares e registradas no RADAR; não houve conluio entre as partes; houve escrituração, contabilização, apuração e pagamento dos impostos; a baixa agregação de valor não caracteriza fraude; ilegitimidade do sócio João Angelini figurar como sujeito passivo. Ao final, requer em preliminar o afastamento da responsabilidade de seu sócio-administrador, a declaração de insubsistência do auto de infração e a desconconsideração da responsabilidade tributária do administrador, uma vez que a multa administrativa por infração aduaneira não possui natureza tributária.

### **É o relatório.**

### **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

Os recursos voluntários são tempestivos e reúnem os pressupostos legais de interposição, deles, portanto, tomo conhecimento.

Nesta decisão, faz-se a análise conjunta dos Recursos Voluntários de Centauro Equipamentos de Cinema e Eletrônicos Ltda. e seus sócios-administradores Sra.

Mirian Ciocler, Sra. Zina Ciocler e Sr. Luis Henrique Ciocler e, de Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio-administrador Sr. João Carlos Angelini.

Em preliminar, a Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio-administrador Sr. João Carlos Angelini alegam a nulidade da atribuição da responsabilidade solidária entre a autuada e as Recorrentes, nestes termos:

*29. Neste diapasão, é de se consignar que as diferenças entre as infrações tipificadas no artigo 23, inciso V, do DL 1.455/1976 e do artigo 33 da Lei 11.488/2007 residem no fato de que a prevista nesta última tem como agente apenas o importador, ao passo que a primeira destina-se a punir o sujeito tido por oculto, o responsável pela operação.*

*30. Desta forma, procedimentalmente, a Receita Federal deveria ter aplicado a pena de perdimento isoladamente contra a CENTAURO, mas jamais em solidariedade com a parte recorrente. À esta, sim, seria imputada apenas a multa de 10% (dez por cento) sobre a operação de importação prevista no art. 33, da Lei 11.488/2007.*

Pleiteiam as Recorrentes que com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 deixou de lhe ser aplicável a pena de perdimento, como reflexo do princípio do *non bis in idem*.

Creio que a atribuição da responsabilidade tributária no caso de interposição fraudulenta é matéria totalmente voltada à produção probatória por parte da fiscalização, motivo pelo qual, entendo que esta questão deve ser analisada junto com o mérito, o que farei a seguir.

Não há o que se deferir quanto ao pedido de diligência da Centauro Equipamentos para determinar à unidade de origem que forneça a relação das importações registradas por conta e ordem ou encomenda da Petrobras e Infraero, por não haver nestes autos quaisquer fatos concernentes a essas empresas.

## **I- Fatos e Prescrições Legais**

Conforme relatado, trata-se de exigência de multa substitutiva do perdimento, aplicada com fundamento no art. 23, V, e §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, constatando-se a interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior.

Ressalte-se que é fato incontroverso nos autos a existência dos documentos fiscais e operações comerciais entre a Centauro e a Momento, o que se discute é a natureza operações entre as partes e o direito aplicável a elas: se realizadas no mercado interno ou se se tratam de importações.

Cumprido diferenciar a interposição fraudulenta comprovada e a presumida para corretamente valorar as provas produzidas nestes autos, o que se faz a seguir.

**I.a- Interposição fraudulenta comprovada**

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 prescreve:

*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.*

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

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

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

A interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, prevista no artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e artigo 689, VI, § 3º e §3º-A do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto nº 6.759/09), é definida como a participação de terceiro agente em operação de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o sujeito responsável pela operação, praticada mediante fraude ou simulação.

A penalidade cabível é a pena de perdimento, que será aplicada após o encerramento do procedimento especial instaurado nos termos da IN SRF nº 228/2002.

A pena de perdimento também encontra guarida no art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

*Art. 105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria:*

*VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;*

O perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (§ 1º e do art. 689, do Regulamento Aduaneiro). Essa multa será exigida mediante lançamento de ofício que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União (§ 2º art. 73 da Lei nº 10.833/2003).

A autoridade lançadora deve trazer elementos de prova para caracterização da interposição fraudulenta, uma vez que, em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito:

*CPC/2015*

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

A prova deve ser efetiva e inequívoca para aplicação da pena de perdimento, dessa forma deve ser comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante fraude e simulação.

No que tange às infrações, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

*Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração.*

A autuação fiscal por interposição comprovada refere-se a graves condutas fraudulentas imputadas ao contribuinte, por isso o auto de infração deve trazer todo o suporte documental para avaliação da configuração de tais condutas ilícitas.

### **I.b- Interposição fraudulenta presumida**

A disposição legal do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 prevê que a ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior enseja o perdimento ou a multa substitutiva.

Trata-se de presunção legal, que pode ser afastada sempre que a empresa autuada comprovar a origem, a disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Então, na interposição presumida as operações de comércio exterior não são realizadas pela própria empresa, mas por outrem.

Por consequência, aplica-se o perdimento e a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Havendo presunção legal, cabe à autoridade administrativa apresentar provas do fato que enseja a aplicação dessa presunção, como ensina Fabiana Del Padre Tomé<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> *Direito Tributário Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 857.

<sup>2</sup> *A Prova no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 299-300.

---

*Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada presunção legal, a relação causal entre fato presumitivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no consequente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presumitivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido.*

### **I.c- Caracterização da Interposição Fraudulenta neste caso**

A Centauro Equipamentos foi identificada como a real adquirente das mercadorias importadas e registradas nas Declarações de Importação de números 10/0728431-7, 10/0835438-6, 10/0958172-6, 10/1142824-7, 10/1920556-5, 10/2181468-9, 10/2177940-9, 11/0587644-8, 11/0806765-6, 11/1341519-5, 11/1749734-0, 11/1827246-5, 11/2373300-9 e 12/0074865-6.

A Momento Comércio apareceu como importadora ostensiva, tendo sido as importações registradas por ela em seu próprio nome.

Todavia, o Termo de Verificação Fiscal trouxe as provas de que o real adquirente das mercadorias é Centauro Equipamentos e não a Momento Comércio.

A ocultação do real importador caracteriza dano ao Erário, na forma do Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 23, inciso V, conduta sujeita a pena de perdimento das mercadorias. Mas, no curso do procedimento fiscal, constatou-se que as mercadorias importadas já haviam sido revendidas, o que acarretou a conversão da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em substituição à pena de perdimento, de acordo com o parágrafo 3º do dispositivo legal acima citado.

A presente autuação fiscal não decorre de presunção (§2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976) de interposição fraudulenta relacionada a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação.

Neste caso, está-se diante da interposição comprovada, estando presente o arcabouço de provas colhidas pela Fiscalização para comprovação do ilícito. Como bem ressaltou a decisão de piso, a fiscalização logrou êxito em demonstrar o pagamento de adiantamentos de recursos por parte da Centauro Equipamentos com vistas a viabilizar a aquisição das mercadorias objeto de importação, bem como a simulação nos registros das declarações de importação com vistas à ocultação do real comprador das mercadorias.

Do Termo de Verificação Fiscal extrai-se que, entre os anos de 2010 e 2012, a Centauro Equipamentos teve como um de seus fornecedores a Momento Comércio. Em 2012, a MOMENTO foi submetida ao procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002. Tal procedimento concluiu que a MOMENTO atuou em diversas importações ocultando os reais responsáveis e/ou reais adquirentes das mercadorias, o que

motivou o lançamento do Auto de Infração nº 0117600-00037/11, que tramita no processo nº 10111.721.469/2012-24, lavrando a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 (cessão de nome).

Neste processo administrativo e no de nº 10111.721.469/2012-24, houve a comprovação do seguinte esquema delituoso: Momento importa diversos produtos, repassando a totalidade das mercadorias das Declarações de Importação (DI) para a empresa Centauro, normalmente no mesmo dia, poucos dias após ou, em algumas situações, com Nota Fiscal de Saída em data anterior à Nota Fiscal de Entrada, e com baixa agregação de valor, para atendimento dos contratos previamente firmados. Os contratos celebrados entre a empresa Momento e a Centauro estabeleciam que o pagamento se daria de forma parcelada, iniciando sempre na data da assinatura desses contratos. Por conseguinte, pelo menos parte dessas encomendas predeterminadas eram pagas anteriormente à importação. Cabe ressaltar que todas as Declarações de Importação da empresa Momento cujas mercadorias foram repassadas à Centauro foram registradas como importações próprias da Momento, sem constar qualquer informação acerca de seu adquirente predeterminado – Centauro, descumprindo, dessa forma, o estabelecido na legislação aduaneira.

Com base na documentação contábil e fiscal apresentada tanto pela Momento quanto pela Centauro, a Fiscalização analisou cada uma das operações das 14 DI, conforme se observa às e-fls. 64-165.

A exemplo da demonstração do *modus operandi* fraudulento, veja o 5.3- MERCADORIAS IMPORTADAS PELA DI Nº 10/0958172-6 (e-fl.78-85):

### **5.3- MERCADORIAS IMPORTADAS PELA DI Nº 10/0958172-6**

O Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração do processo nº 10111.721.469/2012-24 cita pela primeira vez a DI nº 10/0958172-6 em seu item nº “5.3 - CENTAURO”, subitem nº “03”, conforme demonstrado no item 4.1 do presente Termo. A referida importação foi registrada pela empresa MOMENTO, no dia 20 de maio de 2010, que declarou ser a real adquirente dos bens importados.

Ocorre que, conforme descrito no processo supracitado, e reproduzido neste Termo, a fiscalização realizada sobre a empresa MOMENTO trouxe à luz que tal importação fora feita em cumprimento a um contrato previamente firmado entre a MOMENTO e a CENTAURO, de nº 23/2010, datado do dia 10 de maio de 2010, anexado ao presente Auto.

O referido contrato previa o fornecimento pela MOMENTO à CENTAURO de: “coladeiras para filmes 35 MM - Econômica” (5 unidades), “líquido para limpeza de lentes e partes de vidro marca JACKR” (480 unidades), “lubrificante/limpador de projetor p/ filme marca JACKRO” (480 unidades), “lenço p/ limpeza de partes de vidro” (1.000 unidades), e “durex branco marca JACKRO p/ coladeiras 35 MM” (504 unidades), num total de 2.469 unidades de mercadorias.

Quanto aos valores, o contrato previa que a CENTAURO fizesse um pagamento com prazo de 30 dias corridos da data de assinatura do contrato, de R\$ 11.000,00 (onze mil reais), e um segundo pagamento com prazo de 45 dias corridos da data do contrato, de R\$ 18.341,69 (dezoito mil, trezentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos), perfazendo um total de R\$ 29.341,69

(vinte e nove mil, trezentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos). Prevvia ainda que as mercadorias seriam entregues na sede da CENTAURO ou em outro local por ela indicada.

O primeiro pagamento coincidente com a primeira obrigação pactuada foi identificado no extrato bancário entregue pela CENTAURO no dia 29 de abril, antes mesmo da data da formalização do contrato, com o histórico “*SISPAG FORNECEDORES TED*”, no valor de R\$ 11.000,00 (onze mil reais). Tal transferência foi feita mais de um mês antes do registro da DI. Como a CENTAURO não entregou sua contabilidade à fiscalização, não foi possível examinar como a empresa registrara tal lançamento. No entanto, no extrato bancário da empresa importadora, anexado ao processo nº 10111.721.469/2012-24 (Anexo VIII, Parte 1) e ao presente Auto, encontramos no dia exato da transferência o registro do recebimento do valor pela MOMENTO, a saber: em 29 de abril de 2010, R\$ 11.000,00 (onze mil reais), com histórico “*TED – CRÉDITO EM CONTA*”.

Ainda, nos registros contábeis da empresa MOMENTO, anexados ao processo nº 10111.721.469/2012-24 (Anexo IX) e ao presente Auto, fica demonstrado que a mesma lançou tal recebimento da seguinte forma: no dia 29 de abril, no valor de 11.000,00 (onze mil reais), debitando a conta de bancos código 1.1.1.2.01.001 – BANCO BRASIL C/22390.5 MATRIZ, e creditando a conta de clientes dedicada às transações com a CENTAURO, código 2.1.1.1.10.003 – CENTAURO EQUIP. DE CINEMA E T. No histórico do lançamento, a MOMENTO anotou o seguinte: “*AVISO DE CRÉDITO BANCÁRIO ADIANT. REF. PARTE DA NF 84 – CENTAURO EQUIP. DE CINEMA E T.*”.

Assim, claramente a MOMENTO registrou tal recebimento como um adiantamento da CENTAURO, valor que seria empregado para que a MOMENTO fizesse frente aos custos da importação em questão, apesar de, como nas vezes descritas anteriormente, haver um equívoco no histórico quanto à referência à nota fiscal 84. Desse modo, a correlação exata entre o que está registrado no extrato bancário da CENTAURO, no extrato bancário da MOMENTO, e em sua contabilidade, não deixam qualquer dúvida de que tal valor foi transferido pela CENTAURO, em adiantamento, para cumprir o pactuado no contrato nº 23/2010, sem o qual a importação em questão não existiria.

Dessa forma, no dia 9 de junho de 2010, a empresa MOMENTO registrou a DI nº 10/0958172-6, pela qual importava as mercadorias assim descritas: “*5-COLADEIRA PARA FILMES 35 MM- ECONOMICA MODELO GESM2*” (5 unidades); “*LUBRIFICANTE/LIMPADOR DE PROJETO PARA FILME MARCA JACKRO PARA LIMPEZA DE LENTES E PARTES DE VIDRO MARCA JACKRO*” (480 unidades); “*480- LIQUIDO PARA LIMPEZA DE LENTES E PARTES DE VIDEO MARCA JACKRO*” (480 unidades); “*1.000-LENCO PARA LIMPEZA DE PARTES DE VIDRO*” (1.000 unidades); e “*504-DUREX BRANCO MARCA JACKRO PARA COLADEIRAS 35MM*” (504 unidades).

A DI foi desembaraçada no mesmo dia 9 de junho. No dia 10 de junho de 2010, a MOMENTO emitira uma nota fiscal de entrada referente aos bens então importados, de nº 092. E somente um dia depois, em 11 de junho, a MOMENTO emitiu para a CENTAURO a nota fiscal de saída nº 093, na qual descrevia as mercadorias importadas e previamente encomendadas por essa empresa, com o valor total previsto no contrato 023/2010 – R\$ 29.341,69 (vinte e nove mil,

trezentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos). E no mesmo dia 11 de junho, mesmo após a emissão da nota fiscal de venda, a MOMENTO emitiu nova nota fiscal de entrada das mercadorias importadas, com valor de R\$ 1.157,43 (um mil, cento e cinquenta e sete reais e quarenta e três centavos), tendo registrado tal valor como *“custo complementar de importação”*.

A segunda e última transferência financeira prevista no contrato foi identificada no extrato bancário entregue pela CENTAURO no dia 18 de junho, com o histórico *“SISPAG FORNECEDORES TED”*, no valor de R\$ 18.341,69 (dezoito mil, trezentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos). Novamente, como a CENTAURO não entregou sua contabilidade à fiscalização, não foi possível examinar como a empresa registrara tal lançamento. No entanto, no extrato bancário da empresa importadora, anexado ao processo nº 10111.721.469/2012-24 (Anexo VIII, Parte 1) e ao presente Auto, encontramos no dia exato da transferência o registro do recebimento do valor pela MOMENTO, a saber: em 18 de junho de 2010, R\$ 18.341,69 (dezoito mil, trezentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos), com histórico *“TED – CRÉDITO EM CONTA”*. Ainda, nos registros contábeis da empresa MOMENTO, anexados ao processo nº 10111.721.469/2012-24 (Anexo IX) e ao presente Auto, fica demonstrado que a mesma lançou tal recebimento da seguinte forma: no dia 18 de junho, no valor de R\$ 18.341,69 (dezoito mil, trezentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos), debitando a conta de bancos código 1.1.1.2.01.001 – BANCO BRASIL C/22390.5 MATRIZ, e creditando a conta de clientes dedicada às transações com a CENTAURO, código 2.1.1.1.10.003 – CENTAURO EQUIP. DE CINEMA E T. No histórico do lançamento, a MOMENTO anotou o seguinte: *“AVISO DE CRÉDITO BANCÁRIO RECEBIMENTO PARTE DA NF. 93/CENTAURO EQUIP.DE CINEMA E T.”*. Novamente, a correlação exata entre o que está registrado no extrato bancário da CENTAURO, no extrato bancário da MOMENTO, e em sua contabilidade, não deixam qualquer dúvida de que tal valor foi transferido pela CENTAURO, em adiantamento, para cumprir o pactuado no contrato 23/2010, sem o qual a importação em questão não existiria.

Diante desses fatos, **podemos concluir que mais de um mês antes do registro da DI, a importadora MOMENTO já sabia a quem as mercadorias importadas seriam destinadas, tendo ainda recebido valores em adiantamento, para fazer frente aos custos da importação, mas ainda assim declarou a importação como própria, e somente um dia após o desembaraço, sem que os bens transitassem por seu estabelecimento, repassou a totalidade das mercadorias à real interessada e real adquirente dos bens, a CENTAURO, que permaneceu oculta ao longo de todo o processo de importação.**

Esta situação, em conjunto com outros argumentos expostos nos itens anteriores do presente Termo, formou a convicção de que **a operação que aparentemente se constituiu uma venda de mercadorias prevista em contrato, na verdade foi uma simples transferência das mercadorias importadas à real interessada e adquirente dos bens, previamente conhecida, sem a qual a importação em questão não teria ocorrido, tendo a MOMENTO atuado como mera prestadora de serviços. Isso deixa claro que a relação entre a real adquirente dos bens importados (CENTAURO) e a empresa MOMENTO é uma relação que visa a ocultar o verdadeiro responsável pela importação daqueles produtos, e que a real interessada permaneceu**

**oculta na declaração e documentos apresentados à RFB no curso da fiscalização feita sobre a MOMENTO, e agora sobre a CENTAURO.** A ocultação do real adquirente visa a “blindar” os verdadeiros favorecidos pela fraude, uma vez que estas empresas, quando chamadas a cumprir com suas obrigações legais (tributárias e até civis), não são alcançadas em virtude da ocultação.

Por esse fato, a empresa MOMENTO foi autuada por ceder o seu nome para ocultar o real adquirente nesta declaração, incorrendo assim na multa de 10% (dez por cento) sobre o valor aduaneiro registrado na DI, conforme o Art. 33 da Lei nº 11.488/07. Pela ocultação, as mercadorias importadas através da DI em questão e, no presente caso, repassadas à empresa CENTAURO, estão sujeitas à aplicação da pena de perdimento das mercadorias, por dano ao Erário Público, na forma do Art. 23, inciso V, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, transcrito a seguir: (...)

Como a CENTAURO, ao ser intimada a informar a localização exata das mercadorias a ela transferidas, declarou já tê-las revendido a terceiros, conforme já relatado no item 4.2, aplica-se então a multa substitutiva da pena de perdimento, na forma do § 3º do mesmo Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, conforme segue: (...)

Os bens sujeitos à aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento encontram-se na memória de cálculo expressa na tabela a seguir:

| Nº DE      | DESCRIÇÃO DO PRODUTO IMPORTADO                                                                                  | QTDE IMPORTADA | VALOR ADUANEIRO UNITÁRIO (R\$) | Nº NOTA FISCAL DE SAÍDA | QTDE Nº DE SAÍDA | MULTA SUBSTITUTIVA (R\$) |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------------------|-------------------------|------------------|--------------------------|
| 1009581726 | 504- DUREX BRANCO MARCA JACKRO PARA COLADEIRAS 35MM                                                             | 504            | 2,92                           | 03                      | 504              | 1.476,72                 |
| 1009581726 | 1.000- LENÇO PARA LIMPEZA DE PARTES DE VIDRO                                                                    | 1.000,00       | 2,88                           | 03                      | 1.000,00         | 2.880,24                 |
| 1009581726 | 480- LÍQUIDO PARA LIMPEZA DE LENTES E PARTES DE VÍDEO MARCA JACKRO                                              | 480            | 6,29                           | 03                      | 480              | 3.017,70                 |
| 1009581726 | LUBRIFICANTE/LIMPADOR DE PROJETO PARA FILME MARCA JACKRO PARA LIMPEZA DE LENTES E PARTES DE VIDRO MARCA JACKRO. | 480            | 11,10                          | 03                      | 480              | 5.320,12                 |
| 1009581726 | 5-COLADEIRA PARA FILMES 35 MM- ECONOMICA MODELO GESM2.                                                          | 5              | 356,54                         | 03                      | 5                | 1.782,68                 |

A previsão da multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa que lhe substitui. A referida multa foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui, o que se confirma com o disposto no art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009. De toda a sorte, no objeto dos presentes autos não consta a penalidade por cessão de nome.

Não procede o argumento da Momento Comércio de que é indevida a cumulação da pena de perdimento e da cessão de nome, portanto, nego provimento ao pleito expresso na preliminar do recurso.

## II- Conceito de simulação e fraude para fins de autuação fiscal

O artigo 167, § 1º do Código Civil dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira e III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Observa-se a simulação quando houver divergência entre a vontade real e a vontade declarada com a finalidade de produzir efeito diverso e ludibriar terceiros.

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a desconconsideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Nesse sentido:

*Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80).*

A simulação ficou provada uma vez que os contratos entre as partes aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida, a Momento Comércio não foi a real adquirente das mercadorias estrangeiras como declarou ao controle aduaneiro, agiu como interposta pessoa.

Alega a Momento Comércio e seu sócio que não houve a comprovação de qualquer ato doloso no intuito de lesar o erário, pois possui registro no SISCOMEX, não obteve vantagem tributária e apresentou os registros contábeis e fiscais das operações e, não há provas de inadimplemento ou supressão de tributos na importação. Asseveram que:

*A MOMENTO e as adquirentes dos produtos comercializados não se uniram com o objetivo delituoso de prejudicar terceiro ou fraudar a Lei. A união se deu em razão dos interesses comerciais comuns de ambas as partes, firmado em contratos regulares e válidos (fls. 818 a 1443). Se houvesse intuito de fraude ou simulação, não teriam as partes sequer redigido contrato, prevendo todos os termos e prazos da relação comercial entabulada; não teria a recorrente registrado todas as operações em seus livros fiscais/contábeis (DOC. 3 e 4 da impugnação); não teria, por fim, entregue à fiscalização, sem qualquer objeção, todo e qualquer documento que lhe foi requisitado.*

Também, não merece acolhida o pleito da Centauro Equipamentos de que a simples leitura dos contratos de compra e venda são de operações internas, uma vez que não fazem menção a “pré-pactuação” de aquisição no mercado exterior, tampouco que não poderia prever que tais mercadorias seriam adquiridas no mercado externo. Ademais, diante do quadro probatório, afasto ainda a alegação de que os adiantamentos parciais são a título de arras (art. 417, do CC/2002) e de que apenas configura como comprador pré-definido no mercado interno.

Entendo que os elementos de caracterização dos ilícitos foram demonstrados pelos documentos anexados no Termo de Verificação Fiscal: declarações; contratos; extratos

bancários; notas fiscais; livros contábeis e etc. Não houve desconsideração de qualquer documento trazido aos autos pela Momento. Todavia, o cotejo entre todos os documentos ensejou a comprovação de que as operações foram simuladas como se de mercado interno fossem.

Entendo que os contratos entre as partes não provam que as operações são de mercado interno, a análise dos contratos demonstra a exata ordem sequencial e a especificidade das mercadorias negociadas.

Isso foi muito bem apontado pela fundamentação da decisão da DRJ/FNS no acórdão recorrido:

*Os contratos firmados entre as empresas estão em ordem sequencial: de números 21/2010 a 27/2010 e 01/2011 a 07/2011. Todas as mercadorias abrangidas pelos contratos foram objeto de importação. Não há registro nos autos de que qualquer mercadoria tenha sido adquirida no mercado interno. Também não há notícias da existência de outros contratos firmados entre as empresas (note-se a ordem sequencial) no mesmo período e cujas mercadorias tenham sido objeto de aquisição no mercado interno, de modo a demonstrar, ao menos, alguma razoabilidade na argumentação das impugnantes.*

*Assim, muito embora os contratos omitissem a necessidade de trazida das mercadorias do estrangeiro, a efetiva prática dos negócios entre as empresas era essa.*

*Não obstante a situação acima descrita, as descrições dos itens objeto do fornecimento nos contratos revela especificidade tal das mercadorias (em alguns casos códigos de fabricantes, nomes de fabricantes estrangeiros) que resta evidente se tratarem de mercadorias cuja origem de fabricação é o estrangeiro.*

*Tome-se, por exemplo, o caso do contrato nº 25/2010 (fls. 717 a 721), **firmado em 04/10/2010**, cujas mercadorias objeto de fornecimento são:*

*Projetor Cinematográfico Digital **Marca Barco** - MOD. DPK-23B*

*Projetor Cinematográfico Digital **Marca Barco** - MOD. DPK-20C*

*(Grifos acrescidos)*

*Tais mercadorias efetivamente foram adquiridas no exterior (**fatura emitida em 14/10/2010** - fl. 653) junto ao Exportador/Fabricante/Produtor BARCO NV (Bélgica - fl. 654) como se depreende da declaração de importação nº 10/1920556-5 **registrada em 29/10/2010**.*

*Assim, muito embora os contratos firmados tenham sido "omissos" quanto à origem das mercadorias a serem adquiridas pelo contratado, resta evidente que a natureza das mesmas*

*revela com fácil compreensão a necessidade de sua busca no exterior.*

*Neste ponto é de se observar que a Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA. está estabelecida no ramo em que atua desde 1936, restando evidente que a natureza estrangeira das mercadorias, já na lavratura dos respectivos contratos, não poderia passar desconhecida da impugnante, até porque a especificação das mesmas indica a origem em fabricante estrangeiro.*

*O contrato de nº 22/2010 possui anexo, rubricado por um dos signatários (fl. 706), cujo teor, em língua estrangeira, revela objetivamente a natureza estrangeira das mercadorias objeto de pactuação.*

*Ademais, ainda que tais fatos pudessem ser ultrapassados, há que se considerar que anteriormente ao registro das declarações de importação, por ocasião da compra no exterior, a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. já possuía plena certeza da natureza da operação comercial, inexistindo motivos para que a declaração de importação posteriormente registrada fosse apresentada de forma diversa daquela prescrita na legislação de regência (omissão do real comprador).*

*Finalmente, os fatos não se restringiram a um único caso ou "contrato", mas ao contrário, revelou ser a regra de procedimento para o fornecimento das mercadorias, verdadeiro "modus operandi", que por si só, já seria suficiente para afastar a alegação de mero fornecimento de mercadorias no âmbito do mercado interno.*

Por fim, ressalto que não foram trazidas aos autos, em recurso voluntário, outras provas de que as operações foram realizadas no mercado interno.

Ademais, defende tanto a Momento Comércio quanto a Centauro Equipamentos que a "baixa agregação de valor" na aquisição das mercadorias importadas decorre do fato de que as importações estavam beneficiadas com a redução de base de cálculo do ICMS da legislação do Paraná (incentivos fiscais para as operações de importação), o que implica em um ganho no crédito presumido que representava uma redução no ICMS em 9% no período fiscalizado.

Tal argumento não prospera à medida que comprova que as operações de importação eram vantajosas por garantirem a viabilização dos contratos de compra e venda, nos valores em que acordados.

### **III- Utilização de recursos de terceiros para ocultação do responsável pela operação**

Alega a Centauro Equipamentos que o auto de infração feriu a disposição do art. 39 do Decreto nº 70235/72, pois deixou de expressar se a operação ocultada era por conta e ordem. Confira-se:

*100. Como se percebe, aquela d. Fiscalização – posteriormente apoiada pela d. DRJ – afirma que as DI's registradas pela MOMENTO como próprias, deixou de constar em seu bojo seus reais adquirentes ou encomendantes determinados.*

*101. Ora, em qual contexto descrito a Recorrente se inseriria?*

Não merece acolhida esse argumento, como se demonstra abaixo.

Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro.

No caso em comento, a fiscalização indica que a Centauro Equipamentos adiantou parte dos recursos financeiros que foram utilizados nas operações de importação, embora as partes aleguem que esses adiantamentos eram para a aquisição de mercadorias no mercado interno. Assim, os recursos que custearam as operações de importação foram disponibilizados pela Empresa Centauro Equipamentos, que perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil permaneceu oculta nas declarações de importação formalmente apresentadas pela Empresa Momento Comércio, ou seja, esta realizava as operações de importação utilizando recursos da Empresa Centauro Equipamentos, que eram adiantados (parte em relação ao registro das respectivas declarações de importação).

Por conseguinte, diante desse quadro fático aplica-se o disposto no artigo 27, da Lei nº 10.637/02, pelo qual se presume por conta e ordem de terceiros a utilização de recursos destes nas operações de comércio exterior:

*Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante **utilização de recursos de terceiro** presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

Então, a importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem desse para fins de sua responsabilização pela infração. A caracterização da ocultação reside no fato de a Momento Comércio ter registrado as importações como importações diretas, sem constar a empresa adquirente Centauro Equipamentos.

Como já consignado na decisão de piso, é a existência de adiantamentos de recursos em data anterior ao registro da declaração de importação das mercadorias estrangeiras que indica que de fato as mercadorias já haviam sido negociadas em momento anterior à formalização do procedimento alfandegário perante a autoridade aduaneira, caracterizando a ocultação, não se trata de se aferir se a Momento Comércio tem ou não disponibilidade/capacidade financeira para as operações, mas sim de que a Momento recebia adiantamentos financeiros da Centauro Equipamentos para a realização das operações das mercadoras objetos dos contratos entre as partes.

#### **IV - Desnecessidade de comprovação do efetivo prejuízo ao erário**

O dano ao Erário é presumido quando se configuram as infrações tipificadas no art. 23 e 24 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

Nesse sentido, o Decreto nº 6.759/09, artigo 689, inciso XXII, que assim dispõe:

*Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, **por configurarem dano ao Erário** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):*

*(...)*

*XXII - estrangeira ou nacional, 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.*

Alega a Momento Comércio que não houve comprovação que a fraude objetivou 1) abastecer a economia informal, 2) lavagem de dinheiro, 3) ocultação de bens, 4) subfaturamento nas importações, 5) empresa de fachada ou 6) não pagamento de impostos, então a aplicação da penalidade de perdimento não pode desconsiderar a intenção real do agente de praticar atos fraudulentos e simulatórios e as eventuais lesões ao controle aduaneiro e ao patrimônio da União.

Entretanto, como visto acima, o dano ao Erário decorre do texto da própria lei, assim não há que se cogitar da existência ou não de efetivo prejuízo operacional e financeiro ao Poder Público. Portanto, não merecem acolhida o pleito da Momento Comércio de que, na ausência de dano ao erário, o auto deve ser cancelado.

## **V- Atribuição de Responsabilidade Tributária**

A ocultação do real adquirente das mercadorias decorre da informação falsa na declaração de importação, obrigação acessória relacionada aos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, sendo-lhe, por conseguinte, aplicável as disposições do CTN, já que no descumprimento de obrigação acessória, a penalidade pecuniária em apreço converteu em obrigação principal, nos termos do art.113:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A **obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.***

Dessa forma, não merece acolhida o requerimento de desconconsideração da responsabilidade tributária do sócio-administrador da Momento Comércio com suporte na multa administrativa por infração aduaneira não possuir natureza tributária, pois como se vê acima as disposições do CTN são aplicáveis ao caso.

Além da Centauro, foram responsabilizados os seus sócios-administradores, bem como a empresa Momento e seu sócio-administrador, com fundamento nos art. 124, 134 e 135, do CTN e art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, *verbis*:

*CTN*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

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

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*

*II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*

*III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*

*IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*

*V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*

*VI - os tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

*Decreto-Lei nº 37/1966*

*Art. 95. Respondem pela infração:*

*I – conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)*

Entendo que não há reparos a serem feitos quanto à atribuição da responsabilidade tributária.

É acertada a responsabilização da importadora ostensiva, já que é agente direto da infração “ocultar fraudulentamente o verdadeiro sujeito passivo na importação” nos termos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66. Nesse sentido o acórdão nº 3402003.671, da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, julg. 14/12/2016:

*ILEGITIMIDADE PASSIVA. DEMONSTRAÇÃO DO INTERESSE COMUM.*

*A responsabilidade solidária da empresa como real adquirente das mercadorias está devidamente respaldada nos autos e na legislação específica, tendo sido comprovada a efetiva ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, simulada pela documentação que respaldou a importação (art. 95, V, Decreto-lei nº 37/1966).*

O interesse comum resta demonstrado, não apenas pelo interesse econômico aproveitado na situação que constituiu o fato jurídico-tributário em comento neste processo, mas também pela atuação em conjunto na organização dos esquemas de ocultação na importação. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut ensina:

*O artigo 124, I e II, do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os*

*devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário; e (ii) designação expressa em lei. Iniciemos com o interesse comum. Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação. (Maria Rita Ferragut, Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80).*

E o julgado:

*INFRAÇÕES. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. SIMULAÇÃO. São solidariamente obrigadas as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum nos fatos jurídicos praticados de forma simulada deve levar em consideração os efeitos que a simulação provoca na aparência e na conformação desses. Acórdão 3102-002.327, de 13/11/2014.*

Não merece reparo a decisão de piso ao reconhecer o interesse comum entre a Centauro e a Momento:

*Assim, na eventualidade da prática de uma infração por ocasião de uma operação de importação realizada pelo importador, onde exista ainda um adquirente/encomendante e, sendo perfeitamente possível identificar importador e adquirente/encomendante, todos devem responder conjuntamente pela infração. Só pode ser admitida a responsabilização isolada de um dos interessados se restar comprovado ser materialmente impossível a trazida dos demais, vale dizer não se trata de escolher um dos envolvidos na prática da infração; a autuação há de trazer todos os envolvidos para que estes respondam pelo crédito tributário decorrente da conduta realizada. Assim, além de maiores garantias à Fazenda (em relação a execução do crédito tributário), haverá o necessário respeito aos princípios constitucionais relacionados ao exercício da ampla defesa e contraditório.*

*A infração em apreço não poderia ter sido praticada sem a participação direta da Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. Em todas as declarações de importação restou formalizado, perante a autoridade aduaneira que referida empresa seria a “real adquirente” das mercadorias estrangeiras, quando em verdade a empresa apenas atuava como mera prestadora de serviço, recebendo recursos do real adquirente para que as operações de importação pudessem ser levadas adiante. Houve contribuição direta e formal de referida empresa nos procedimentos formalizados junto à autoridade aduaneira.*

*Já a Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA., real adquirente das mercadorias estrangeiras, que embora tenha permanecido oculta em todos os procedimentos de importação, possuía claro interesse na*

*perfectibilização dos fatos geradores (entrada das mercadorias estrangeiras no País). Era a real interessada na aquisição das mercadorias estrangeiras.*

*Portanto seja em razão do fato de ter se beneficiado ou concorrido para a prática da infração a Empresa CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA. ainda se enquadra na condição de real adquirente das mercadorias objeto das operações de importação em análise, situação que implica na caracterização de importação por sua conta e ordem, responsabilidade formalmente determinada no Decreto-Lei nº 37/66, artigo 95, inciso V.*

Comprovado o *modus operandi* nas importações, é certo que na qualidade de “administradores” da empresa autuada, os sócios tinham inteiro e integral conhecimento das operações realizadas objeto destes autos, sendo, portanto aplicável o art. 135, III do CTN. O mesmo pode ser dito quanto ao sócio-administrador da Momento.

Os elementos para caracterização da responsabilidade do art. 135, III, são: 1- a figura do “sócio-administrador”, com poderes de decisão atribuídos pelo contrato social, como executor do esquema comercial entre as empresas e 2- as condutas revelam a atitude dolosa de atuação por infração à lei.

Quanto à definição do conceito de “infração à lei”, para fins de responsabilização tributária, tomo mais uma vez a lição de Maria Rita Ferragut:

*Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.*

*Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado.*

*Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.*

*Exemplificando, temos a importação de mercadoria com classificação fiscal errada e mais vantajosa financeiramente, a venda de mercadorias antes de confeccionado o talonário de notas fiscais requerido por lei, a prestação de serviços sem prévia autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador e a prática fraudulenta de atos do comércio em geral.*

*Seja qual for a infração, o ilícito foi tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos, já que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outras naturezas. (Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp.149-150).*

Nesse sentido, o Acórdão nº 9101-002.487, de 22/11/2016, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009*

*ÁGIO INTERNO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. INEXISTÊNCIA DE ÁGIO. SIMULAÇÃO. Qualifica-se a multa de ofício aplicada quando o pretense ágio interno, trata-se de uma mera grandeza criada artificialmente, a que se pretendeu dar a aparência de ágio que, na realidade, nunca existiu.*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CTN.**  
*Incide na hipótese do art. 135, inciso III, do CTN os sócios-gerentes que praticam atos com infração de lei, aí entendida também a legislação tributária.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012).*

Entendo que a interposição fraudulenta comprovada se subsume à tipificação da atribuição da responsabilidade tributária dos sócios-administradores por atos de infração à lei.

Ressalto que esta 1ª Turma já se manifestou sobre o cabimento da responsabilidade solidária, no Acórdão nº 3301-003.021, Rel. Francisco José Barroso Rios:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Data do fato gerador: 08/03/2006*

*IMPORTAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIRO OCULTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAQUELES QUE CONCORRERAM PARA SUA PRÁTICA OU DELA SE BENEFICIARAM.*

*Caracteriza interposição fraudulenta a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro oculto na operação, real adquirente da mercadoria, que*

*responde solidariamente pela infração, juntamente com aqueles que concorreram para sua prática.*

*Dano ao Erário materializado, punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro em vista da não localização das mercadorias ou de seu consumo.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Por essa razão, mantenho os sócios-administradores da Centauro e o sócio-administrador da Momento no polo passivo.

Por fim, cabe a aplicação conjunta dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, uma vez que demonstradas suas hipóteses legais de cabimento. Sobre a inexistência de óbice a essa aplicação concomitante, a Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.** *Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.** *A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

*Recurso Especial do Procurador Provido. Recurso Especial do Contribuinte Negado.*

Em suma, há respaldo fático e legal para a manutenção dos Recorrentes (Sra. Mirian Ciocler, Sra. Zina Ciocler e Sr. Luis Henrique Ciocler e, de Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio-administrador Sr. João Carlos Angelini) como devedores

solidários da Centauro Equipamentos de Cinema e Eletrônicos Ltda, sem qualquer benefício de ordem.

### **Conclusão**

Restou comprovado pela fiscalização o *modus operandi* da relação comercial entre as empresas Centauro (real adquirente dos bens importados) e Momento (importadora ostensiva), esta ocultou o real adquirente das mercadorias importadas, ditas de sua própria importação quando na verdade elas pertenciam à empresa Centauro, sujeitando-se à aplicação da pena de perdimento e de sua conversão em multa, na forma do art. 23, inciso V, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Por todo o exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários da Centauro Equipamentos de Cinema e Eletrônicos Ltda. e seus sócios-administradores Sra. Mirian Ciocler, Sra. Zina Ciocler e Sr. Luis Henrique Ciocler e, de Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio-administrador Sr. João Carlos Angelini.

Sala de Sessões, em 25 de julho de 2017

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora