



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

Processo nº 10111.721433/2014-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.353 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria Aduaneiro
Recorrente ÔMEGA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA. - EPP E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2010 a 29/02/2012

**OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.
COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE.**

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento para excluir a responsabilidade solidária do sócio-quotista, o Sr. Gregori José Zmonzinski Fonseca, vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Pedro Bispo e Jorge Freire. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao mérito, vencidos os Conselheiros Carlos Daniel, Relator, Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis e Maysa Pittondo. Designado redator do voto vencedor Conselheiro Pedro Bispo.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (Presidente), Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra e Pedro Sousa Bispo.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado pela prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação, com lançamento de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, com fundamento no art. 23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A multa foi lançada contra a empresa **ÔMEGA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA (ÔMEGA)**, na condição de contribuinte, e contra os Srs. **MANOEL FONSECA NETO**, sócio-administrador, e **GREGORI JOSÉ ZMOZINSKI FONSECA**, sócio, na condição de responsáveis solidários.

A fiscalização iniciou o procedimento fiscalizatório em face da empresa **MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA (MOMENTO)**, onde constatou que ela realizava importações para diversos clientes, dentre os quais a autuada. Diante disso, lavrou-se contra ela multa relativa à cessão de nome, no Processo 10111.721469/2012-24.

Foi instaurado procedimento fiscal específico sobre ÔMEGA, com solicitação de documentos. Tal intimação foi atendida tempestivamente, com a entrega de todas as informações solicitadas e outras mais, sobre a operação. Apresentou a ÔMEGA o seguinte:

- *Contrato Social da empresa e suas alterações;*

• *Livros Diário e Razão do período fiscalizado;*

• *Livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias no período fiscalizado.*

• *Extratos bancários originais de todas as contas-correntes de propriedade da empresa, contendo toda a movimentação das contas, no período fiscalizado;*

• *Contratos de fornecimento de mercadorias importadas, firmados previamente à importação das mesmas;*

• *Relação de todas as Declarações de Importação registradas em nome da empresa Momento, contendo as mercadorias constantes nos anexos dos Contratos supracitados;*

• *Notas Fiscais de Saída de mercadorias importadas emitidas pela Momento para a Ômega, entre outros.*

A análise dos documentos apresentados ensejou a conclusão da fiscalização de que as operações entre MOMENTO e ÔMEGA foram de “**importação por encomenda**, onde o importador não realizaria tais importações sem que tivesse um encomendante

predeterminado e onde não há quaisquer adiantamentos de recursos por parte do real adquirente oculto”.

Frise-se que na fiscalização que resultou no auto de infração objeto deste processo foram consideradas apenas as declarações de importação (DI) registradas entre 1/1/2010 e 29/2/2012.

Consignou a fiscalização que:

*(...) todas as Declarações de Importação da empresa Momento, **cujas mercadorias foram repassadas à Ômega, mesmo que parcialmente,** foram registradas como importações próprias da Momento, **sem constar qualquer informação acerca de seu encomendante predeterminado – Ômega, descumprindo, dessa forma, o estabelecido na legislação aduaneira** (fl. 35).*

E conclui:

“Em verdade, esta não é uma relação comercial onde um importador revenderia as mercadorias importadas a adquirentes no mercado interno brasileiro, trata-se de uma simulação onde o real interessado na importação contrata os serviços de importação de uma Trading, permanecendo oculto nestas operações de importação.”

Além disso, discorre o auditor fiscal sobre a solidariedade passiva (tópico 10 do Relatório de Verificação Fiscal). Entende que são solidárias as pessoas que tenham interesse comum (CTN, artigo 124, I) e que, no caso concreto, os sócios da OMEGA (CTN, artigo 134, VII, combinado com artigo 135, I e III), *são, portanto, **pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes deste Auto de Infração, visto que as obrigações tributárias são resultantes de atos praticados com infração de lei, conforme detalhado no item 9 deste Relatório***. A solidariedade também foi capitulada no art. 95, inc. I do Decreto-Lei nº 37/66.

Também lavra de Representação Fiscal para Fins Penais, com imputação dos crimes capitulados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.

Os sujeitos passivos apresentaram Impugnação conjuntamente, alegando:

1. O presente auto é um desdobramento do processo 10111.721469/2012-24, pelo qual a empresa Momento, sua fornecedora, foi acusada de ceder seu nome em importações. O auto de infração abrange 48 contratos de compra e venda no mercado interno.

2. Não houve embaraço à fiscalização (cita fl. 32 dos autos).

3. A única questão observada nos lançamentos fiscais foi o preenchimento das declarações de importação (DI) em nome da MOMENTO. A impugnante achou que se encontrava na legalidade, sem qualquer intenção de burlar a legislação aduaneira.

4. *As operações feitas pela impugnante não podem ser pensadas e analisadas de forma limitada e estritamente legalista.*
5. *Deve-se verificar a mens legis da legislação de interposição fraudulenta e a boa fé objetiva e subjetiva.*
6. *Cita texto relativo a “Seminário Sobre Legislação Aduaneira” (fls. 851 e 852).*
7. *A legislação de interposição fraudulenta não pode ser aplicada de forma objetiva, independentemente de dolo ou culpa, sem levar em consideração (i) a intenção do agente e (ii) lesões ao controle aduaneiro e ao patrimônio da União.*
8. *Não há prova de intuito fraudulento por parte de ÔMEGA. A fiscalização violou o devido processo legal (Constituição Federal, artigo 5º, incisos LIV e LV).*
9. *MOMENTO e ÔMEGA firmaram contratos de compra e venda. MOMENTO importou mercadorias “por conta própria”. 10. Não houve ocultação do real adquirente, pois as importações foram feitas pela MOMENTO para cumprir o contrato de compra e venda, que reflete a vontade real das partes, uma operação de compra e venda interna entre a MOMENTO e a impugnante ÔMEGA. Cita artigo 104 do Código Civil.*
11. *As operações foram contabilizadas e pagos os tributos. Não houve dano ao erário.*
12. *Discorre sobre simulação e interposição fraudulenta (fls. 858 e 859). Para configuração de interposição fraudulenta são necessários os requisitos: (i) conluio das partes, (ii) propósito de enganar terceiro ou fraudar a lei e (iii) dissonância consciente entre a vontade e a declaração.*
13. *A fraude se materializa formalmente numa declaração de vontade viciada em sua origem, que não corresponde à verdade dos fatos.*
14. *ÔMEGA e MOMENTO não se uniram com o objetivo de fraudar a lei. A impugnante não teve intuito de manter-se oculta na operação ou utilizar a MOMENTO para “lavagem de dinheiro. Para ocultação de bens, direitos e valores, sonegação de impostos, subfaturamento das importações” (fl. 860).*
15. *A ocultação do sujeito passivo não gera conclusão imediata de fraude, pois “fraude não se presume”. Faz citações.*
16. *Não houve prova de sonegação ou pagamento a menor de tributos. Não houve prejuízo aos cofres públicos. Também não houve lavagem de dinheiro.*
17. *Não houve antecipação de valores por parte da impugnante.*

18. *Nulidade da responsabilização solidária. A fiscalização apenas citou dispositivos da legislação tributária, sem identificar e comprovar a conduta que justificaria a responsabilização ou o dispositivo legal que se estaria aplicando.*

19. *Como podem os impugnantes se defenderem se não foi indicado com precisão o dispositivo legal utilizado para a responsabilização? Foram violados os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.*

20. *É impossível a responsabilização com base nos artigos 124, 134 e 135 do CTN e no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Discorre sobre os dispositivos citados. Faz citações.*

21. *Os sócios da ÔMEGA não possuem “interesse comum” nas operações que motivaram o auto de infração, ainda que possa caracterizar o interesse econômico. Não eram sujeitos da relação jurídica e não possuíam interesse jurídico decorrente dos atos praticados.*

22. *Nenhuma das hipóteses do artigo 134 do CTN se aproxima do relatado no auto de infração.*

23. *Não houve prova de ato com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” em face de MANOEL FONSECA NETO (fl. 874).*

24. *O artigo 135 do CTN não é fundamento suficiente, diante da falta de demonstração e comprovação dos requisitos legais.*

25. *Em relação ao Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 95, inciso I, aduz que a autoridade fiscal deve demonstrar e comprovar qual pessoa concorreu para a prática do ato, ou se beneficiou. A lei não admite presunção da responsabilidade.*

26. *Os incisos V e VI do artigo 95 somente podem atingir o encomendante ou o adquirente, não os sócios e administradores.*

27. *O artigo 95 do DL 37/1966 não pode servir de fundamento para a responsabilização pretendida.*

28. *GREGORI JOSÉ ZMOZINSKI FONSECA não é, e não era à época da importação, administrador da empresa ÔMEGA, não podendo ser responsabilizado.*

29. *ÔMEGA era administrada apenas por MANOEL por ocasião da importação.*

30. *Sócio sem poderes de gestão ou representação não pode ser responsabilizado pelas dívidas da empresa. Faz citações.*

31. *Questiona a “Representação Fiscal para Fins Penais” e a capitulação dada (crime contra a ordem tributária). Requer o reconhecimento da improcedência da capitulação e da impossibilidade de qualquer representação.*

ementado: A DRJ/São Paulo julgou improcedente a impugnação, em acórdão assim

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2010 a 29/02/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. Estando caracterizado que o real adquirente de mercadorias importadas foi ocultado nas DI registradas em nome do importador, decorre a conclusão de que foi prestada informação falsa à Receita Federal e que houve simulação, o que enseja, portanto, a aplicação da pena de perdimento ou sua conversão em multa (artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do DL 1.455/1976)

SOLIDARIEDADE PASSIVA. Os sócios da empresa possuem interesse comum nas operações que envolvem a empresa. Os lucros gerados beneficiam os respectivos sócios.

Diante de atos praticados com “infração de lei”, consubstanciados em falsa declaração e simulação, é certo que a empresa não agiu à revelia de seus sócios. Os sócios concorreram para a prática da infração. Acolhe-se a responsabilização solidária.

A ÔMEGA apresentou petição após o transcurso do prazo de 30 dias de sua intimação, alegando nulidade processual pelo fato dos responsáveis solidários não terem sido intimados, fato que implicou preterição do direito de defesa. Tal petição foi apreciada pela autoridade fiscal, que verificou a correção de seu pleito e reintimou todos os sujeitos passivos.

Os sujeitos passivos apresentaram Recurso Voluntário conjuntamente, reiterando parte dos argumentos da Impugnação.

Verificado vício na representação processual, os sujeitos passivos foram intimados a comprovar a identidade dos subscritores do Recurso, o que foi feito em seguida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

À luz do caso concreto, pode-se identificar duas questões meritórias de fundo: i) a ocorrência ou não da interposição fraudulenta na importação, prevista no art. 23, V

do Decreto-Lei 1.455/76; ii) responsabilidade solidária dos sócios pela pena de perdimento convertida em multa. Passa-se a elas:

I) Da (In)ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros.

Sobre a caracterização desse tipo infracional, já nos manifestamos recentemente (DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Simulação na Interposição Fraudulenta de Terceiros*. In Revista Direito Tributário Atual, v.36. IBDT, 2016. P.70-88), pelo que reproduziremos abaixo nossas considerações.

Ao tratar da importação, suas modalidades são três: i) importação própria; ii) importação por conta e ordem; e iii) importação por encomenda.

A **importação própria** é a mais simples e comum, envolvendo apenas um comprador nacional (importador) e um vendedor estrangeiro (exportador), que realizam a venda, habilitando-se nos sistemas requeridos e demonstrando capacidade econômica comprovada e compatível com o volume de importação.

A **importação por conta e ordem** é aquela que ocorre por meio de um terceiro (importador), que presta serviço ao adquirente interno e efetua o despacho aduaneiro em seu nome, apresentando o contrato de prestação de serviços à autoridade aduaneira (MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; MIGLIOLI, Maristela Ferreira. *Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior*. IN *Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014. P.383-384).

Nessa hipótese, o importador é mero detentor da mercadoria, devendo repassá-la ao adquirente, em razão do mandato que lhe foi conferido. Inclusive, nesses casos, a entrega da mercadoria não configura uma operação de venda, mas mera operação de remessa.

Seu regramento é veiculado através da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, nos seguintes termos:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II - os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III - a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

§2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

Portanto, há uma série de requisitos específicos que devem ser cumpridos para uma regular importação por conta e ordem de terceiro, sob pena de, nos termos do §2º do art.86, a remessa ser tratada como compra e venda, aplicando-se aí os consectários legais cabíveis, sobretudo tributários.

A terceira modalidade – **importação por encomenda** – é aquela em que o importador adquire por conta própria as mercadorias no exterior, com recursos seus ou financiados, assumindo todas as responsabilidades da operação de exportação, inclusive negociações, para posteriormente aliená-las ao adquirente.

Nesse caso, sob a ótica do importador, ela em nada difere de uma importação própria (MOREIRA JÚNIOR; MIGLIOLI. Ob.cit., P.385). Diferentemente do caso anterior, onde a importadora era uma prestadora de serviço que realizava a importação em nome do terceiro adquirente, neste caso o que há uma obrigação de vender o bem importado para o encomendante.

Sua regulamentação é veiculada na IN SRF nº634/2006, nos seguintes termos:

Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

Posteriormente, o art.11, §2º da Lei 11.281/2006 trouxe a prescrição específica de que caso a importação por encomenda não atenda aos seus requisitos próprios, presumir-se-ia que fora realizada por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do regime jurídico previsto nos arts.77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Ou seja, o descumprimento de algum dos requisitos do regime da importação por encomenda não a torna, para todos os efeitos, como uma importação por conta e ordem, mas lhe aplica o regime jurídico desta quanto à responsabilização por multas e tributos devidos.

Pois bem, esclarecidas as espécies de importação, a infração aduaneira de interposição fraudulenta está tipificada no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com redação dada pela lei 10.637/2002, *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.

§ 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.

Em primeiro lugar, analisando o *caput*, verifica-se que o “produto” da infração é o “Dano ao Erário”, o que conduziu diversos argumentos no contencioso tributário no sentido de desqualificar a ocorrência do ilícito quando os tributos tivessem sido todos pagos pela pessoa interposta, alegando inexistência do dano.

Sobre isso, deve-se frisar que o bem tutelado pelo dispositivo não é o Erário exclusivamente, mas também o controle aduaneiro, como reconhecido pela jurisprudência do CARF em diversas oportunidades, ainda que sob argumentos diversos.

O primeiro argumento, de que o Dano ao Erário seria presumido por força de lei, tem redação de especial clareza no Acórdão 3403-002.842, de relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan¹:

*1 “A aplicação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não demanda demonstração de qual tenha sido o dano ao Erário. Uma leitura sistemática do referido art. 23 (aqui já transcrito) afasta o equívoco, pois é cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. **Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento.** Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário.”*

Por outro lado, um segundo argumento seria de natureza finalística, frisando que o bem tutelado pelo tipo infracional seria o controle aduaneiro e a proteção das fronteiras

nacionais (BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. “Interposição Fraudulenta de Pessoas: Tipicidade da Infração e a necessidade de comprovação do Dolo” In *Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014. P.422).

Sem pretender entrar na análise da constitucionalidade ou não da previsão do art. 23 do DL 1.455/76, verifica-se que os argumentos são cumuláveis para sustentar a aplicação da sanção nos casos em que não há prova de efetiva perda de arrecadação do Erário.

Através da ocultação dos partícipes da operação, especialmente do real adquirente da mercadoria importada, era possível reduzir a carga tributária de maneira ilícita, escapando à incidência do IPI decorrente da equiparação estabelecida no referido art. 79 da MP 2.158-35/2001. Para além do aspecto tributário, há vantagens aduaneiras, como evitar controles aduaneiros de natureza administrativa (parametrização com base nas características do sujeito passivo).

Portanto, quando o Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, eleva a ocultação do sujeito passivo ao *status* de dano ao erário, ele não apenas protege o erário sob o aspecto da sonegação, mas também (e principalmente) sob o aspecto de todas as outras inúmeras formas de dano que uma importação fraudulenta pode causar à economia.

Em razão disso, o argumento levantado pelos sujeitos passivos no sentido de que todos os tributos foram pagos, por si, não tem o condão de afastar a ocorrência do tipo infracional.

Nesse ponto, torna-se essencial uma observação. O art. 23 do DL 1.455/76 traz *duas* espécies distintas de interposição fraudulenta de terceiros. A primeira é a denominada *comprovada*, diante da existência de provas inequívocas de que uma empresa acobertou outro sujeito mediante fraude ou simulação; enquanto a segunda é a modalidade *presumida*, bastando para tanto que não haja comprovação, por parte do importador, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Trata-se, pois, de hipóteses normativas distintas (ocultação de pessoas e não comprovação da origem de recursos) para as quais se aplicam a mesma sanção, qual seja, a pena de perdimento dos bens importados, conversível em multa – com a peculiaridade de, nos casos de interposição comprovada, incidirem multas específicas relativas à cessão de nome para acobertamento.

Retomando a análise especificamente da interposição *comprovada*, deve-se atentar que a norma não pune *qualquer* espécie de ocultação de pessoas – é necessário não apenas o resultado final, mas também a adoção de um meio específico, qual seja, a utilização de *fraude* ou *simulação*, inclusive *interposição fraudulenta de terceiros*.

Quanto à definição de fraude, é usual na prática tributária e aduaneira que essa definição seja colhida no art. 72 da lei 4.502/64:

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.

Naturalmente, em razão do escopo mais amplo da regra proibitiva, que tem por finalidade a proteção do controle aduaneiro, deve-se compreendê-la de forma mais ampla, para incluir qualquer ação ou omissão dolosa tendente a fraudar o controle aduaneiro como,

por exemplo, com a ocultação de adquirente de mercadoria de importação proibida¹, caso em que não há qualquer efeito tributário na conduta.

A outra possibilidade é a hipótese da simulação. A interposição de pessoas simuladas é uma espécie de simulação subjetiva, razão pela qual a caracterização da interposição fraudulenta de terceiros na importação está sujeita inteiramente ao regime jurídico das simulações do Direito Civil, prescrito no art. 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º 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;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

É necessário, pois, que os elementos presentes no conceito de simulação sejam amplamente comprovados pelo Fisco para que se possa configurar a interposição fraudulenta de terceiros. Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo corroboram esse entendimento, afirmando que “*não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação.*” (SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz R. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude - a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Editora, 2013, p.60).

Entendemos, pessoalmente, que *a simulação seria a realizada através de um conluio das partes negociantes para realizar dolosamente um negócio cuja forma seja utilizada para ocultar substância inexistente ou absolutamente incompatível com a causa típica da forma praticada, com o objetivo de prejudicar terceiros, através da aposição de elementos falsos nas declarações negociais.*

Desse modo, não bastaria prova de que houve a ocultação do real adquirente para que se configure a interposição fraudulenta, mas seria necessária também a comprovação dos requisitos configuradores da simulação ou fraude. Como exemplarmente colocado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão 3403-002.842:

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

Pois bem, pode-se passar assim, com segurança, à apreciação do caso concreto.

O Auditor Fiscal fundou a sua autuação na existência de um "contrato de fornecimento de bens", na forma de um Compromisso de Compra e Venda (fls.179 e ss.) em relação a determinados bens que seriam importados pela MOMENTO, com recursos próprios e por seu próprio risco, e seriam posteriormente alienados à ÔMEGA, na forma avençada:

A respeito dos contratos, verifica-se que existem tantos contratos quantas as operações realizadas entre a MOMENTO e a ÔMEGA, atendendo todos eles as prescrições legais, e não abrangendo forma prescrita ou objeto ilícito, o que permite afirmar a plena validade de todos.

Além disso, como reconhecido pela própria fiscalização em fl. 33, as operações realizadas entre a MOMENTO e a ÔMEGA não envolveram o adiantamento de recursos por parte desta última, de modo que a operação de importação foi feita pela MOMENTO através de seus próprios meios. Tampouco há qualquer prova nos autos que indique que a ÔMEGA negociasse diretamente com o exportador estrangeiro, utilizando-se da MOMENTO apenas para internalizar o produto.

Pelo contrário, o que demonstram os autos é que a operação de importação era operada tanto em plano negocial, quanto financeiro e logístico, pela MOMENTO, para fins de adimplemento do contrato de fornecimento de bens assumido junto à ÔMEGA.

Outro aspecto usualmente avaliado para interpretação de operações jurídicas de importação e revenda é a ***presença ou ausência de risco***. A tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta, enquanto em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação ***este risco é inexistente***, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada (por conta e ordem do adquirente oculto) e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

O critério é assaz pertinente para detectar a prática de interposição fraudulenta, mas no caso em tela milita contra a própria fiscalização, visto que o compromisso assumido pela MOMENTO é com o fornecimento de bens, e não com a importação - restando sujeito a cláusulas penais no caso de atraso ou descumprimento do fornecimento avençado (cláusula 3ª do contrato).

Da mesma forma, compromete-se com a entrega dos bens especificados no contrato, de modo que em caso de vício no bem ou na não efetivação da importação, não há qualquer transferência de recursos da ÔMEGA para a MOMENTO (Cláusula 1ª e 5ª).

É dizer, o risco da importação repousa todo sobre "os ombros" da MOMENTO, responsabilizando-se pela internalização daqueles bens e posterior alienação à ÔMEGA, no prazo e na especificação de bens determinada contratualmente.

Não é de todo incomum a confusão entre contratos de importação por encomenda e contratos de fornecimento de bens, situação análoga foi analisada pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan em acórdão já citado acima, onde bem observou:

É de se destacar que nesse aspecto assiste razão às recorrentes, pois a presença da palavra “encomenda”, no contrato, não parece ter sido inserida para fazer referência à “importação por encomenda”, mas a fornecimento sob encomenda (aliás, sequer

há menção a importação no contrato). A (...) contratou a (...) para fornecer-lhe mormente equipamentos de som automotivo segundo as especificações que estabeleceu, adequadas a seus veículos, sendo, pelo contrato, aparentemente irrelevante se tais aparelhos são ou não importados.

Diante do modelo/padrão de contrato, não se crê que sejam diferentes as contratações com outros fornecedores da empresa (assim como não se crê que sejam diferentes as contratações de fornecimento desse e de outros fornecedores a outras montadoras). Em síntese, nada no contrato que sugira necessariamente a intenção de que alguém importe mercadorias no exterior sob encomenda da montadora, e/ou a oculte, mediante fraude ou simulação. [omitiu-se o nome dos envolvidos]

Inclusive, a alteridade operacional da MOMENTO foi expressamente reconhecida pela fiscalização, ao observar que parte das mercadorias importadas por ela iriam para outras empresas que não a ÔMEGA, deixando claro que a mesma era responsável pelo fornecimento de diversos sujeitos distintos.

O fato da MOMENTO não possuir depósito para a armazenagem das mercadorias não implica, necessariamente, a ocorrência da interposição fraudulenta. Ora, é absolutamente plausível que uma importadora que se engaje no fornecimento de bens a outras empresas, através de contratos assinados muitas semanas antes da ocorrência das importações, dispense o aluguel de depósitos, visto que uma vez internalizado o bem, pode dar prosseguimento direito ao adimplemento da promessa de compra e venda.

Outro fato irrelevante para o caso em tela é a ocorrência do adiantamento dos recursos em relações com outros clientes da MOMENTO, como apontado pelo Auditor Fiscal. Deve-se analisar a autuação com base nas DIIs que ela abrange e nas operações de venda que foram realizadas com a ÔMEGA, sob o risco de se criar uma presunção de culpa da importadora para todas as suas importações.

Na modalidade de importação por encomenda, apontada pelo fiscal como ocorrida no caso em tela, o adquirente (encomendante) não participa em praticamente nada na internalização das mercadorias, sendo inclusive vedado que ele participe com recursos junto ao importador. Essa vedação de participação de recursos é o principal ponto de distinção com a interposição fraudulenta. Afinal, se não há recursos de terceiros sendo aplicados, não há que se falar em ocultação (FARIA, Renata. *Como uma operação de importação regular e de boa-fé pode terminar como Interposição Fraudulenta*. Acesso em: <http://estudosaduaneiros.com/interposicao-fraudulenta/>).

É preciso que algo fique fortemente consolidado nesses casos: ***não é qualquer ocultação do adquirente que se caracteriza como interposição fraudulenta, é preciso que ela se dê por fraude ou simulação.***

Um breve exemplo deixa isso claro: um sujeito vai à loja de eletrônicos importados e lá pretende adquirir determinado *gadget* da moda, mas verifica junto ao funcionário que a mercadoria está esgotada. Irresignado, consulta o vendedor sobre a possibilidade deles trazerem o referido produto, pagando antecipadamente e guardando a nota

fiscal para retirada posterior. No caso relatado há interposição fraudulenta de terceiros? De forma alguma, pela ausência dos requisitos configuradores da simulação e da fraude.

Ora, a operação não foi simulada, ocorrendo inteiramente às claras, com contratos válidos e amplamente documentados - tanto que foram voluntariamente fornecidos pela ÔMEGA logo que intimada a apresentar os primeiros documentos. Não se demonstrou qualquer indício de conluio entre a MOMENTO e a ÔMEGA com o objetivo interpor de forma simulada um sujeito entre o exportador e o adquirente final (*consilium simulationis*), muito menos qualquer dissonância consciente entre a vontade das partes contratantes e a declaração feita por eles, visto que o contrato de fornecimento foi plenamente cumprido, nos termos estipulados.

Tampouco foi provado dolo do adquirente na fraude em relação à Fiscalização e ao Controle Aduaneiro - pelo contrário, presumiu-se o dolo à partir da constatação da "ocultação", quando em rigor deveria a fiscalização ter demonstrado tal elemento característico do tipo infracional da interposição fraudulenta.

Como bem colocado pelo Professor e Procurador da Fazenda Nacional, Luís Alberto Saavedra:

Deve ser dito que apenas a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, de per si não tem o condão de caracterizar uma fraude punível com a aplicação da pena de perdimento às mercadorias objeto da operação comercial espúria, mas há que ser constatável a intenção de fraudar a lei, e, portanto, pretender, de maneira dolosa, causar dano ao Erário. (SAAVEDRA, Luís Alberto. Interposição fraudulenta de terceiros nas importações. Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n.1, p.29)

Assim, entende-se que não houve a comprovação da ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na importação, razão pela qual se dá provimento integral ao Recurso Voluntário dos sujeitos passivos.

II) Da responsabilidade solidária dos sócios.

Subsidiariamente, caso reste vencido quanto ao item I, manifesto-me sobre o pleito da responsabilidade dos sócios.

Nas pgs. 66-70 dos autos, a fiscalização justifica a imputação da responsabilidade solidária a ambos os sócios da empresa através da citação de diversos dispositivos legais que versam sobre responsabilidade tributária e aduaneira: arts. 124, 121, 128, 134 e 135 do CTN; e art. 95, I do Decreto-lei 37/66.

Em primeiro lugar, equivoca-se o Fiscal ao dizer que o art. 135 determina a responsabilidade solidária dos diretores pois, em rigor, o mesmo atribui responsabilidade pessoal pelas obrigações tributárias.

Em segundo lugar, os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto devem ser atos correspondentes *ao fato gerador de um tributo*, e não atos ilícitos - até mesmo porque o art. 3º do CTN determina que ato ilícito não será descrito como hipótese de incidência de um tributo.

Além disso, o art. 124 e dos demais dispositivos do CTN invocados pelo fiscal, têm alcance ao crédito tributário decorrente da realização do fato gerador, e não de multas - haja vista que o CTN tem um artigo específico para tratar delas, e que não foi invocado em qualquer momento pela fiscalização.

Quanto ao art. 95, I do DL 37/66, ele diz o seguinte:

Art. 95. Respondem pela infração:

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

Assim, para a sua aplicação, é preciso que a fiscalização determine precisamente de que forma o responsável concorreu para a prática do ilícito, ou de que forma o mesmo se beneficiou. Não basta alegação genérica como a feita no auto de infração, que após de diversas páginas com longas citações de dispositivos legais, concluiu em um único parágrafo o seguinte:

*Os sócios da empresa Ômega são, portanto, **pessoalmente responsáveis** pelos créditos resultantes deste Auto de Infração, visto que as obrigações tributárias são resultantes de atos praticados com infração de lei, conforme detalhado no item 9 deste Relatório. (pg;68)*

Não se discrimina as condutas de cada um dos sócios, o grau de envolvimento da conduta, a forma que cada um se beneficiou etc. Sequer se distingue, por exemplo, entre o sócio-administrador (MANOEL) e o sócio meramente quotista (GREGORI), abrangendo ambos indistintamente.

Compulsando o art.10 do Decreto 70.235/72, verifica-se que o mesmo traz o rol de elementos do auto de infração, *verbis*:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:*

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

É requisito desse ato administrativo que ele *indique o fato de forma clara e determinada* - apresentando provas e indícios da ocorrência do fato gerador ou de

descumprimento de obrigação principal ou acessória - e também *impute a esse fato os efeitos jurídicos* que entenda cabíveis por força da lei, identificando os fundamentos da autuação.

Trata-se do inarredável ***dever de motivação dos atos administrativos***, previsto no art. 2º da lei 9.784/99 como princípio vinculante à Administração Pública, cujo conteúdo mandatório, imediatamente prescritivo, vem veiculado no art. 50 do mesmo diploma legal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

*I - neguem, **limitem ou afetem direitos** ou interesses;*

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

*§ 1º A motivação deve ser **explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Ainda que essa regra não existisse expressa, a obrigatoriedade de motivar os atos administrativos decorreria do conjunto de princípios retores das relações de administração, por a atuação administrativa, em um Estado Democrático de Direito, deve ser motivada e motivável, sob pena de vício grave (Cf. FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos*, 5ªed. São Paulo: Malheiros, 2013. P.389-392).

Nos termos da lei, a motivação deverá ser *explícita, clara e congruente*. Resta identificarmos as condições legais de sua validade, dentro dos parâmetros indicados.

Por *explícita*, há que se compreender enunciados todos os elementos do raciocínio jurídico aplicado - desde os indícios e provas utilizados para construção da premissa maior do argumento, até a interpretação dada à legislação para identificar a premissa menor, explicitando assim o iter intelectual subjacente à instanciação da norma consubstanciada naquele ato.

Portanto, trata-se de uma característica decorrente de uma relação entre a motivação adotada e o agente administrativo.

Por *clara*, refere-se naturalmente à clareza textual como virtude de linguagem, essencialmente ligada à capacidade do texto ser compreendido pelos destinatários, o que exige a eliminação de ambiguidades e indeterminações, bem como a adoção de uma escrita objetiva.

Consubstancia, pois, uma elemento da motivação em si mesma, enquanto texto gramaticalmente estruturado.

Por fim, resta a *congruência*. Trata-se de um conceito linguístico adaptado da geometria, dizendo respeito a uma relação de semelhança, correspondência ou referibilidade - é dizer, a motivação congruente deve guardar precisa *referibilidade* com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa.

Trata-se, pois, de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ela se refere.

No presente caso, a motivação utilizada pela fiscalização pela ausência de *congruência* e de *explicitude*. Explico.

Carece-lhe explicitude pois ao citar apenas os dispositivos legais e determinar a aplicação da responsabilidade, ele não deixou claro o iter silogístico que envolve uma premissa menor (normativa) e uma premissa maior (fática) para o alcance de uma solução. Há apenas a premissa normativa e a conclusão, sem que se possa saber quais os fatos concretos que justificaram-na.

Quanto à congruência, se dá pela ausência de referibilidade fática da motivação adotada. Não se faz referência em nenhum momento, em todo o relatório fiscal e o auto de infração, aos responsáveis solidários. Seus nomes surgem apenas na conclusão do relatório, em um arremate arbitrário cuja motivação não guarda qualquer vínculo com os fatos concretos do caso.

Desse modo, diante da ausência de demonstração da concorrência ou do benefício dos sócios da empresa, não há que se manter a responsabilidade solidária imputada.

III) Da inexistência de crime - tipificação relativa a crimes contra a ordem tributária não aplicável ao presente caso:

Sobre este tópico, já se manifestou este Colegiado no acórdão 3402-002.868, da lavra da Ilustre Conselheira Maria Aparecida, nos seguintes termos:

Quanto à insurgência da recorrente em face da Representação Fiscal para Fins Penais, não podemos conhecer dessa matéria no julgamento administrativo, o que consta inclusive, na Súmula CARF nº 28: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais".

Nos termos da legislação de regência, a Representação Fiscal para Fins Penais deve ser formalizada pelo servidor da Receita Federal do Brasil que identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária e outros crimes. Na hipótese de crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 83 da Lei nº 9.430/96, a referida Representação será encaminhada ao Ministério Público somente após a decisão administrativa definitiva desfavorável ao sujeito passivo.

Não obstante a Representação Fiscal para Fins Penais seja originária da mesma ação fiscal que originou a exigência tributária sob estudo e deva, no caso de crime contra a ordem tributária, aguardar a decisão administrativa definitiva desta, não há qualquer previsão legal de julgamento do mérito da Representação Fiscal para Fins Penais por este Conselho Administrativo. Além do que, trata-se de peça de mera comunicação de fato ao Ministério Público, que é o órgão competente para verificar a existência de prova de materialidade e indícios de autoria de crime suficientes para a deflagração da persecução penal.

IV) Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre Conselheiro Relator para negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos a seguir explicitados.

Quanto ao sócio Gregori José Zmozinski Fonseca, o voto do Conselheiro Relator saiu vencedor, por maioria dos votos da turma, a fim de excluir a sua responsabilidade solidária. Quanto a responsabilização do sócio-administrador Manuel Fonseca Neto e no mérito, quanto a multa lançada, o Relator restou vencido, por voto de qualidade, uma vez que sua conclusão foi no sentido de dar provimento ao recurso voluntário. Então fui designado para redigir o presente voto vencedor.

Em suma, a matéria ora analisada se refere a aplicação de pena de perdimento de mercadoria que, por ter sido consumida ou não ter sido localizada, foi convertida em multa em valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, decorrente da identificação da Ômega Tecnologia da Informação Ltda como a real adquirente em importação com características de interposição fraudulenta, nos termos dos inciso V, art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, *in 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.

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

§ 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.

O auto de infração ora analisado resultou de desdobramento dos trabalhos de fiscalização na empresa Momento Comércio e Representações Ltda. Na referida fiscalização foi constatado que a empresa agia como interposta pessoa em diversas operações de comércio exterior, ocultando os reais adquirentes e que resultou no Auto de Infração nº10111.721.469/2012-24, no qual foi lavrada a multa por cessão de nome (multa de 10%). O auto de infração foi objeto de julgamento recente desta turma colegiada por meio do acórdão nº340002.868 que manteve integralmente o lançamento de ofício.

Dentre as empresas acusadas de serem as reais adquirentes das importações realizadas pela Momento, a fiscalização identificou que a Ômega foi uma das que se utilizou da

Momento para manter-se oculta em operações de importações, conforme consta no TVF (Termo de Verificação Fiscal) constante no processo.

OMEGA e seus sócios (MANOEL e GREGORI) apresentaram Recurso Voluntário em conjunto.

A Recorrente arguiu em sua defesa, em suma, que as operações realizadas não devem ser analisadas de forma estritamente legalista, que se deve verificar a *mens legis* da legislação de interposição fraudulenta e a boa fé objetiva e subjetiva, bem como que não houve prejuízo ao erário haja vista que todos os tributos incidentes na importação foram pagos.

Não assiste razão à Recorrente em suas argumentações, como passo a explicar.

A infração lançada em ação fiscal prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, decorre da ocultação do real adquirente.

No tipo infracional em questão não consta qualquer exigência de verificação dos elementos suscitados pela recorrente, tais como: de abastecer a economia informal, subfaturamento, empresa de fachada, não comprovação de origem de recursos ou a ocorrência de dano ao patrimônio público pela falta de pagamento dos tributos sobre a importação. Não havendo que se falar em exclusão da infração pela ausência de elementos que não integram o tipo. O bem jurídico tutelado pela norma do tipo infracional em questão é o controle aduaneiro. Como se sabe, a função desse controle é principalmente extrafiscal, com inúmeras funções de proteção à economia e à sociedade brasileira, sendo a falta de pagamento dos tributos apenas um desses aspectos. Assim, mesmo que o contribuinte tenha pago todos os tributos sobre a importação, mas não tenha obedecido as normas previstas na legislação aduaneira e tributária que estabelecem a adequada identificação na Declaração de Importação do adquirente na modalidade caracterizada como por encomenda, há subsunção da conduta a infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso concreto, a fiscalização entendeu que, pelo conjuntos dos fatos apurados, a empresa Ômega deveria configurar como o real adquirente predeterminado (importação por encomenda) nas Declarações de Importações relacionadas aos 48 (quarenta e oito) contratos de fornecimentos lavrados com a empresa Momento no período de janeiro de 2008 e dezembro de 2012, conforme a legislação aduaneira prescreve. A fiscalização chegou a essa conclusão baseada nos seguintes fatos, abaixo transcritos:

1. *A existência de contrato celebrado previamente à realização da importação e que estabelece a obrigação de compra das mercadorias importadas;*
2. *Os contratos contemplavam valor, descrição e quantidade das mercadorias a serem importadas, e determinavam a forma e o prazo de pagamento, em geral, após 30 (trinta) dias da emissão na Nota Fiscal;*
3. *Os contratos previam a autorização por parte da compradora (real adquirente) para que a vendedora (importador) emitisse as duplicatas referentes ao comprometimento financeiro do fornecimento em questão, imediatamente após a assinatura do contrato;*

OBS: A empresa Momento celebrou 48 (quarenta e oito) contratos com a Ômega para fornecimento de diversos produtos importados, entre janeiro de 2008 e dezembro de 2012, totalizando o montante de R\$ 1.120.156,62. **Para a presente fiscalização, serão considerados apenas os contratos cujas respectivas Declarações de Importação foram registradas no período de 01.01.2010 a 29.02.2012. (Ver anexo 2 – Contratos)**

4. As mercadorias importadas foram repassadas, na maioria das vezes, em sua totalidade, normalmente no mesmo dia, poucos dias após a emissão das Notas Fiscais de Saída da Momento ou, em algumas situações, com Nota Fiscal de Saída da empresa Momento para a Ômega, em data anterior à Nota Fiscal de Entrada na empresa Momento, para atendimento dos contratos previamente firmados, geralmente, com baixa agregação de valor;

5. Cada contrato firmado é seguido de uma ou mais importações das mercadorias relacionadas, que em seguida são repassadas para o real adquirente (Ômega), sem passar pelo estoque da Momento, geralmente no mesmo dia da emissão da Nota Fiscal de Saída da Momento;

6. Financiamento das operações de importação com recursos do próprio importador (Momento), sem que houvesse quaisquer adiantamentos por parte do real adquirente – Ômega (o prazo para pagamento das importações é sempre de 30 (trinta) dias após a emissão da Nota Fiscal). **A emissão de duplicatas pelo importador, prevista em contrato, cria a obrigação entre as partes de modo que a Momento possa contratar financiamento por "desconto de duplicatas" tendo como garantia o compromisso da real interessada na operação de importação. Os recursos para o financiamento das importações são do importador (Momento), mas estão garantidos pelas duplicatas emitidas em nome da Ômega. Cláusula Sexta dos contratos.**

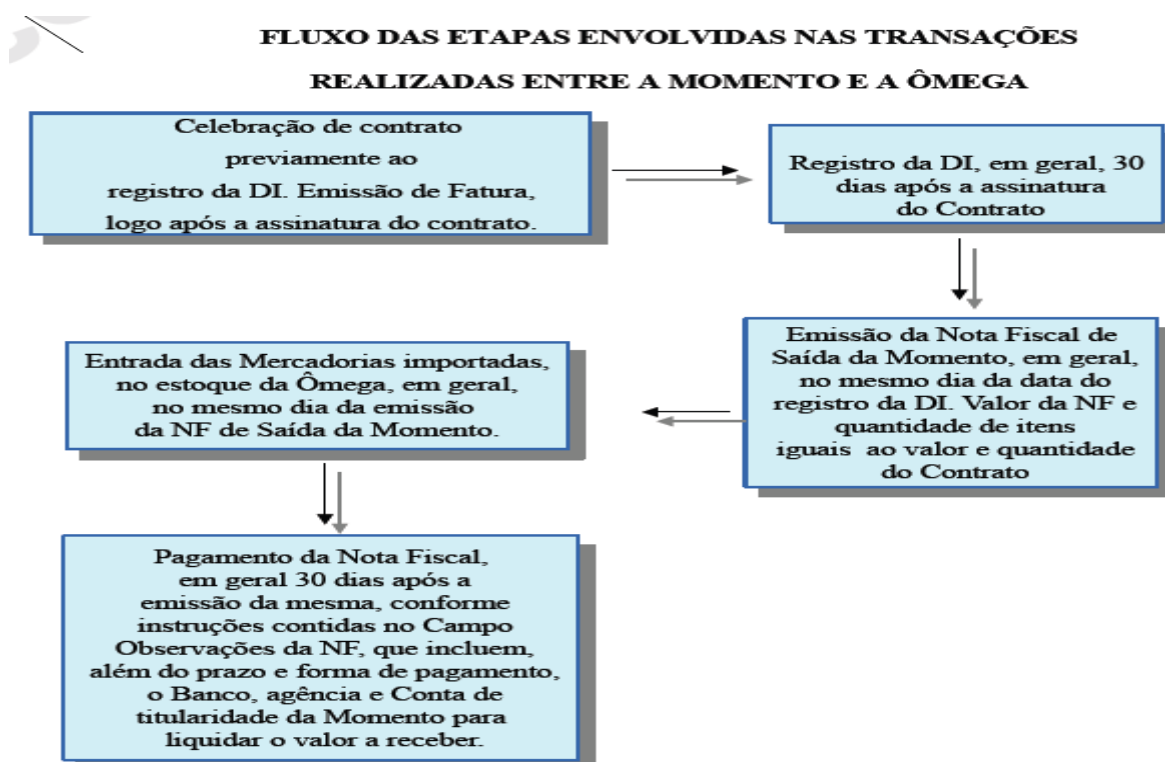
Cabe aqui fazer breves considerações sobre as características essenciais da importação por encomenda a fim de comparar se o caso ora analisado se enquadra nessa modalidade ou não.

A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou a operação pactuadas (art.2º, § 1º, I, da IN SRF nº634/06).

Cabe ao importador fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir as mercadorias, providenciar a sua nacionalização e revender ao encomendante. Outra característica importante dessa modalidade é que o importador contratado deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação. Por sua vez, o encomendante também deve possuir capacidade econômica para adquirir no mercado interno as mercadorias do importador contratado.

As operações do presente caso, conforme fatos narrados anteriormente, guardam estreita similaridade com as características da modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado. Nesse sentido, foram lavrados contratos de fornecimento

anteriores a importação, no qual consta o valor, descrição, data para quitação e quantidade de mercadorias a ser importada. Também a fiscalização demonstrou que as mercadorias importadas pela Momento foram, na maioria das vezes, em sua totalidade, repassadas imediatamente, sem passar por depósito da Momento, à Ômega em coincidência de valores e quantidades com os contratos lavrados. Além disso, o suporte financeiro das importações teve como origem recursos da própria Momento que, segundo a fiscalização, emitia as duplicatas previstas no contrato e as utilizava para financiamento por "desconto de duplicatas", obtendo, assim, os recursos suficientes para quitar as importações. A fiscalização assim sintetizou os fatos ocorridos com o fluxograma das etapas envolvidas nas transações realizadas entre a Momento e a Ômega:



Apesar das operações se identificarem perfeitamente com a importação na modalidade por encomenda, elas foram declaradas nas DIs como importação por conta própria da Momento. Dar a importação uma aparência de conta própria, quando na sua essência se trata de importação por encomenda, caracteriza a ocorrência de simulação que, pelos fatos narrados, visou tão somente ocultar de forma dolosa o real interessado na importação.

O artigo 13 da Instrução Normativa SRF nº 228/2002 vem reforçar esse entendimento:

Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de

1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

(grifei)

Assim, diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações ora analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, no caso a Ômega, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

Quanto a responsabilidade solidária do sócio Manoel Fonseca Neto, a Recorrente alega nulidade da responsabilização solidária, pois a fiscalização teria deixado de identificar e comprovar a conduta, tendo apenas citado dispositivos legais. Haveria violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Não procede a alegação da Recorrente de nulidade da responsabilização solidária do sócio Manuel Fonseca Neto pela falta de especificação da sua conduta, uma vez que está claro nos autos que essa responsabilização se deu pelos atos praticados com infração de lei, conforme treco do TVF, a seguir transcrito:

*Os sócios da empresa Ômega são, portanto, **pessoalmente responsáveis** pelos créditos resultantes deste Auto de Infração, visto que as obrigações tributárias são resultantes de atos praticados com infração de lei, conforme detalhado no item 9 deste Relatório.*

Reproduzo trechos do item 9 do Termo de Verificação Fiscal, onde foram especificadas as condutas que resultaram na responsabilização solidária por infração a lei:

Por tudo que foi descrito neste Relatório resta comprovado que a empresa Momento ocultou dolosamente os reais adquirentes das mercadorias por ela importadas com a utilização da sua estrutura documental, contábil e bancária. A empresa Momento agiu diretamente como instrumento da irregularidade na ocultação dos reais responsáveis pelas operações.

...

Pela ocultação, as mercadorias importadas através das DIs em questão e, no presente caso, repassadas à Ômega, mesmo que parcialmente, 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.

...

A Ômega, ao ser intimada a apresentar as mercadorias a ela transferidas, declarou já ter utilizado a totalidade das mercadorias no processo de industrialização e montagem de computadores e servidores de fabricação própria, industrializadas e vendidas como produtos acabados. (Ver anexo 1)

Sobre essas mercadorias será aplicada então a multa substitutiva da pena de perdimento, na forma do § 3º do mesmo Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Em complemento às disposições do CTN, a responsabilização pela conduta também é prevista artigo 95, inciso I, do 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.***

(grifei)

Assim, tendo em vista os atos ilícitos praticados pela empresa com a concorrência do sócio-administrador, entendo que deve ser mantida a responsabilização solidária do sócio-administrador Manoel Fonseca Neto com base no artigo 135, I, combinado com o artigo 134, VII, ambos do CTN e artigo 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a multa lançada contra a empresa Empresa Ômega Tecnologia da Informação Ltda e a responsabilização do sócio-administrador Manoel Fonseca Neto.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo- Redator Designado.