



<b>Processo nº</b>	10314.720557/2019-07
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-013.979 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	15 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	ACENZA SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/09/2018

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO**

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

**IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA DE 10% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI 11.488/07. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA**

A aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela conversão da pena de perdimento dos bens prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não pecuniária de declaração de inaptidão nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO LEGAL**

Nos termos do art. 124, I, do CTN e art. 95, II, do Decreto-lei 77/1966, respondem conjuntamente ou isoladamente o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, (1) quanto à nulidade por vício de fundamentação; (2) quanto ao argumento de impossibilidade de aplicação da pena de perdimento por existência de penalidade mais específica; e (3) para manter a responsabilidade passiva solidária da sócia. Vencido o Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Júnior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente)

## Relatório

Por bem transcrever os fatos, adoto o relatório do acórdão da DRJ:

Trata o presente processo de Auto de Infração, folhas 02 a 75, lavrado em 25/09/2017, para aplicação de penalidade - multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor total de R\$ 22.988.787,98, por prática de interposição fraudulenta de terceiros.

(...)

– que a partir de seleção interna da RFB, realizada pela área de programação de fiscalização desta DELEX, em 28/11/2018, foi emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização - TDPF-F n.º 0816500-2018-01054-3, para a empresa KG INTER COM. UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS, BRINQ. E TÊXTEIS IMP. EXP. EIRELI, doravante KG INTER, com a finalidade de verificar a possível prática de ocultação do real adquirente das mercadorias por ela importadas;

– que, entre janeiro/2017 e setembro/2018, a KG INTER atuou formalmente como adquirente da mercadoria em 310 (trezentas e dez) Declarações de Importação – DI, no valor CIF de quase R\$ 89 milhões. Todas essas operações de importação foram realizadas na modalidade por conta e ordem e tiveram como importador a empresa CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante CAPITAL TRADE, localizada em Itajaí – SC, sendo 295 DI's (das 310 DI = 95%) de TECIDOS pelo Porto de Itajaí – SC, a quase totalidade oriundos da China;

– que foi intimada a KG INTER a apresentar diversas informações, em especial sobre a constituição da empresa, sua capacidade operacional, relações comerciais e fluxos financeiros;

– que, paralelamente, foi identificada pela área de programação da DELEX a empresa ACENZA COMÉRCIO DE PLÁSTICOS E TECIDOS LTDA, doravante ACENZA, como principal cliente da KG INTER entre 2017 e 2018, tendo sido emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Diligência, e ato contínuo, demandado várias informações concernentes à suspeita de sua condição de real adquirente das mercadorias importadas pela KG INTER;

– que a ACENZA não foi encontrada em seu endereço cadastral junto à RFB, tendo sido intimado os sócios para atendimento;

\_ que, de todos os documentos encaminhados pelo Correio, apenas o do sócio principal da ACENZA, Sr.SANG KUN PARK (doravante denominado apenas Sr. SANG), CPF nº 218.036.298-60, foi devidamente recebido em seu endereço residencial de cadastro, sendo que a correspondência reenviada para a ACENZA foi novamente devolvida por “destinatário desconhecido”, bem como também foi devolvida a do sócio minoritário, Sr. ANISIO DA SILVA MIRANDA, CPF nº 643.745.568-34 (Anexo 18), por “número de endereço inexistente”;

\_ que, em contraste com o grande volume de operações realizadas pela KG INTER, a empresa declara conduzir suas atividades em pequenas salas alugadas, localizadas em Porto Velho – RO e Itajaí – SC;

\_ que, além da sócia Sr<sup>a</sup>. CLAUDIA, que declara trabalhar pela empresa no Edifício Alphagreen, a KG INTER respondeu possuir, em 2017/2018, apenas 5 (cinco) funcionários, sendo dois residentes em Porto Velho/AC, um em Barueri/SP, um em Guarulhos/SP e um em Itajaí/SC;

\_ que, com base na análise das informações prestadas pela sócia pessoa física Sr<sup>a</sup> CLAUDIA e pelo constante em suas DIRPF anos-calendário 2008 a 2018, coloca-se em dúvida a efetiva integralização de capital declarada pela referida sócia, uma vez que sobretudo – ao longo desses mais de dez anos de constituição da empresa KG INTER, de um lado tem-se um chamado “capital integralizado” de R\$ 1,4 milhões e, de outro, um somatório de “empréstimos” da KG INTER (a fundo perdido) que, em 31/12/2018 somava quase R\$ 8,2 milhões (representando cerca de 6 vezes o suposto capital integralizado);

\_ que da lista de 86 pedidos apresentada, fazendo o batimento com os dados das NFe, foi possível estabelecer a correspondência biunívoca entre 77 desses pedidos, e verifica-se que, em todos os casos, a data de embarque da mercadoria na China é bem anterior à data de entrega do “pedido” feito pela ACENZA para a KG INTER, e ainda, que a mercadoria embarcada na China é exatamente a “pedida” pela ACENZA quase um mês depois, o que sugere que a própria ACENZA negociou essa importação diretamente com o exportador, situação em que ela é a real adquirente da mercadoria;

\_ que, observado, então, cronologicamente, o fluxo de pagamentos feitos pela ACENZA em relação aos compromissos de fechamento de câmbio feitos pela KG INTER, verifica-se que em nenhum momento a KG INTER teve saldo negativo, ou seja, ela sempre teve valores fornecidos pela ACENZA para realizar o pagamento das mercadorias ao exterior, sendo que, inclusive, o saldo de quase R\$ 1,4 milhões no período é mais do que suficiente para o pagamento dos tributos e demais despesas correspondentes a essas importações, e assim, conclui-se que, para todas as 73 DI cujos dados tinha-se à disposição, foram os recursos financeiros da ACENZA que custearam os respectivos fechamentos de câmbio, e para as outras 11 (onze) DI, que completam o total de 84 analisadas nesta ação fiscal, não nos foram fornecidos - pela KG INTER - os dados de fechamento de câmbio, provavelmente por serem posteriores a Set/2018, mas não temos por que achar que o modus operandi foi diferente;

\_ que das 84 DI, 40 (quarenta) tiveram NFe emitida no mesmo dia do registro da respectiva DI, 37 (trinta e sete) tiveram NFe emitida no dia útil seguinte ao do registro, e apenas 7 (sete) tiveram a NFe emitida no 2º dia útil após o registro da DI, o que demonstra que as mercadorias já tinham destino certo;

\_ que a KG INTER, em resposta a intimação feita pela Fiscalização, apresentou diversos Conhecimentos de Transporte e recibos de entrega, comprovando que as mercadorias objeto das Notas Fiscais de Saída emitidas pela KG INTER foram efetivamente entregues à ACENZA;

\_ que, conforme o último Balanço apresentado pela KG INTER, em 31/12/2017, os Prejuízos Acumulados pela empresa superavam os Lucros Acumulados em quase R\$ 3

milhões, fazendo com que o seu Patrimônio Líquido, a despeito do capital supostamente integralizado, fosse negativo em -R\$ 1.750.713,82;

– que, muito embora a história de fracasso comercial da KG INTER, em função dos recursos que foram retirados da empresa em benefício de sua sócia, a evolução patrimonial desta desde a criação da KG INTER foi invejável, lembrando que mais da metade dos atuais R\$ 14 milhões de patrimônio pessoal tem como origem R\$ 8,2 milhões de “empréstimos” feitos pela KG INTER;

– que ao longo de todos esses anos, a Sr<sup>a</sup> CLAUDIA adquiriu inúmeros bens, relacionados na sua Declaração de Bens e Direitos de 2018 – vários imóveis localizados nos municípios de Santo André, Barueri, Bertioga, Santana do Parnaíba e Itu (todos no Estado de SP); expressivos depósitos em conta no exterior (Estados Unidos); além de participações societárias em empresas no Brasil e também no exterior;

– que, de outro lado, a despeito dos números contábeis espelharem prejuízos acumulados elevados, conforme sua própria declaração, após questionamento por esta Fiscalização, a KG INTER adquiriu - em 2016 – 20 (vinte) salas comerciais em empreendimento comercial no bairro de Alphaville Industrial – Barueri (SP), com valor de aquisição total superior a R\$ 4 milhões, cuja maior parte dessas salas comerciais é ocupada pela empresa CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., CNPJ n.º 07.872.326/0001-58, doravante denominada apenas de CAPITAL TRADE, que realiza as importações por encomenda da KG INTER;

– que a maioria dos principais clientes da KG INTER, 9 empresas analisadas, não possuem capacidade operacional e/ou financeira para suportar a aquisição de mercadorias que supostamente foi feita para eles;

– que no tocante a análise dos pedidos e pagamentos feitos pelos clientes para a KG INTER, verificando-se os 83 pedidos dentro do período de fiscalização, boa parte destas solicitações foram feitas por empresas que de fato não existem, e ainda, vários pedidos de clientes diversos não foram apresentados, destacando-se a ausência de apresentação de grande parte dos pedidos do cliente ACENZA, responsável por 1/3 das vendas, pagamentos antecipados aos compromissos financeiros da KG INTER, antes dos fechamentos de câmbio, em prática alheia ao padrão de mercado e assinaturas sem identificação dos signatários nos pedidos;

– que, adicionalmente, em relação às inconsistências dos pedidos, a KG INTER apresentou justificativa de tais pedidos terem sido negociados diretamente por seus representantes comerciais, mas no entanto, não dispondo a empresa de funcionários com ligação ao setor comercial, caracterizando em tais pedidos a ausência das respectivas correspondências comerciais;

– que a KG INTER em 2012, impetrou ação judicial com o objetivo de deixar de ser contribuinte do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo sido denegada a segurança, e que, tal atitude, demonstra a intenção da KG INTER, desde há muitos anos, de pagar menos IPI em suas importações e esse é também, DJ DRJ09 PR Fl. 1707 justamente, um dos objetivos de quem planeja um esquema de ocultação do real adquirente de produto importado;

– que conclui-se que a KG INTER cedeu seu nome, simulando a condição de encomendante das mercadorias importadas, quando a real adquirente dos produtos é a empresa ACENZA, que dispendeu todos os recursos necessários para a concretização dessas importações, inclusive quanto ao pagamento dos contratos de câmbio e dos tributos aduaneiros;

– que, sem a participação dos envolvidos (ACENZA e KG INTER), a fraude não teria ocorrido, já que a KG INTER inseriu seu nome no campo “adquirente” das DI, ocultando, assim, a ACENZA, ou seja: é fato que todos os envolvidos concorreram para

a prática da infração, nos termos dos artigos 124, 128 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), artigos 94 e 95 do Decreto-Lei 37/66, e ainda, a Sr<sup>a</sup> CLAUDIA, na condição de sócia (dona) e administradora da KG INTER é também responsável pelos atos da empresa e, além disso, beneficiou-se enormemente com a infração praticada, haja vista a evolução exponencial de seu patrimônio pessoal, formado majoritariamente com recursos provenientes da KG INTER, seja na forma de empréstimos ou distribuição de lucros/dividendos;

– que a fiscalização solicitou à ACENZA, através de seu sócio, a entrega, em até 05 (cinco) dias úteis das mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas às DI do período fiscalizado, tendo sido respondido pela ACENZA que não está mais em posse de tais mercadorias, e assim só restou a Fiscalização lavrar a multa prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, §§2º e 3º, multa equivalente ao valor aduaneiro.

Os contribuintes ACENZA, KG INTER e CLAUDIA ALVES FERREIRA foram devidamente cientificados da presente autuação em 26/09/2019, 24/09/2019 e 18/09/2019, respectivamente, conforme folhas 815, 819 e 822.

A pessoa jurídica autuada ACENZA não apresentou impugnação, conforme informação de folha 1702, enquanto os contribuintes solidários KG INTER e CLAUDIA ALVES FERREIRA apresentaram a peça impugnatória conjunta de folhas 837 a 898 em 17/10/2019, conforme termo de folha 833, trazendo as seguintes alegações:

– que a autuação levada a cabo pela fiscalização tem por base uma única premissa: a de que a empresa KG INTER “cedeu” seu nome para que a empresa ACENZA importasse de forma indireta os produtos objeto do perdimento em discussão;

– que, ao que parece aos olhos da fiscalização, pelo contexto do relatório fiscal elaborado, a empresa KG INTER só poderia revender seus produtos à empresa ACENZA após as seguintes etapas: i) comprar a mercadoria no exterior; ii) transportar as mercadorias até o porto de chegada no Brasil; iii) nacionalizar as e iv) estocar. E apenas e tão somente a partir dai, poder receber pedidos de compra de seus clientes, entendimento este que destoa por completo da logística comercial atual, das boas práticas comerciais, que visam redução de custo operacional, como por exemplo, a armazenagem, e também de entendimento já solidificado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF no sentido de que a importação mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, por si só, não se mostra legítima a subsidiar conclusão no sentido de, apenas por haver um pedido de compra antes da importação em si, se caracterizar, por esta razão, a interposição fraudulenta por ocultação do real adquirente, **conforme Acórdão nº 3301003.630, PAF nº 11128.724943/2012-53;**

– que a empresa importadora CAPITAL TRADE conta com um quadro de funcionários, a maioria deles técnicos e analistas de importação, com mais de 100 (cem) pessoas, conforme relatório de funcionários e GFIP apresentada, de modo que toda operacionalização das importações são plenamente sustentáveis;

– que a KG INTER, sem margem de dúvida, tem plena capacidade operacional para importar e distribuir as mercadorias objeto desta autuação, e que nesse viés, muitas das etapas comerciais operacionais do negócio da KG INTER se dão por meio de empresas terceirizadas, o que diminui de forma considerável a necessidade de pessoal e estrutura física para importar e revender seus produtos, e parceiros e prestadores de serviço para consecução de suas atividades;

– que algumas das mercadorias importadas para revenda pela KG INTER, quando ainda não estão vendidas por demanda prévia, são armazenadas utilizando-se de quatro armazéns terceirizados, e que à época das operações fiscalizadas, 2017/2018, havia um colaborador da empresa que se encarregava de gerenciar este processo de armazenagem junto a dois destes armazéns, Sr. Gabriel de Quadros Nogueira, cuja função era “Assistente Operacional”, lotado em Itajaí, cidade destes dois armazéns;

\_ que, como se pode observar de todas as provas apresentadas pela própria fiscalização, o principal produto da empresa KG INTER é o tecido, vendido em grandes quantidades a clientes no mercado brasileiro, e este produto, aliado ao formato de distribuição da KG INTER, por não se tratar de operação de varejo, não exige grande esforço para separação e organização de estoque e armazenagem, e que em verdade, o tecido é armazenado em palets, sendo que a carga e descarga, como visto nos contratos, é de responsabilidade dos armazéns e portanto, quanto a armazenagem, também evidencia a capacidade operacional da empresa;

\_ que as vendas de mercadorias da empresa KG INTER são preponderantemente realizadas por meio de representantes comerciais e traders que intermedian os negócios no mercado brasileiro;

\_ que outra conclusão equivocada e superficial a que chegou a fiscalização foi a de que a empresa conduziria suas atividades em pequenas salas alugadas em Itajaí e RO, no entanto, a empresa conduz suas atividades preponderantemente por meio de empresas terceirizadas, e sua força de venda está principalmente nos representantes comerciais, que atuam de forma autônoma e em suas próprias sedes;

\_ que, quanto ao fato de que no site da empresa estava o endereço da Av. Cauaxi, nº 293, sala 2614, Barueri/SP, apontado pela fiscalização a fls. 43 do relatório fiscal, isto se deve ao fato de que este imóvel, composto por diversas salas, ser de propriedade da empresa KG INTER, conforme verificado pela própria fiscalização, sendo que nele se encontra, preponderantemente, como Locatária, a empresa CAPITAL TRADE, de modo que a sócia da KG INTER, Claudia Alves Ferreira, ora impugnante, neste lugar atuava junto a CAPITAL TRADE, em especial no acompanhamento das importações;

\_ que outro aspecto relevante que demonstra a efetiva atuação da empresa KG INTER na aquisição de suas mercadorias no exterior, bem como a assunção de responsabilidade por ela nestas compras, é a contratação, no exterior, de serviço de inspeção de carga, e esta precaução não faria qualquer sentido se a KG INTER apenas “emprestasse” seu nome, como faz crer a fiscalização. Não se mostra compatível com uma empresa que não teria capacidade operacional e que apenas “cede” seu nome para que terceiros a utilizem, pois em verdade, ao contratar este serviço no exterior, a KG INTER visa justamente evitar problemas nas aquisições de seus produtos, o que evidencia sua atuação;

\_ que outro elemento que derruba a premissa equivocada firmada pela fiscalização é a existência de contratação entre a empresa KG INTER e os respectivos fornecedores das mercadorias adquiridas e revendidas no Brasil, e que, na grande maioria dos fornecedores, e em especial aqueles cujas compras originaram as revendas objeto desta autuação, há contrato expressamente firmado, o que demonstra que as partes já vinham exercendo relação comercial há tempos, deixando evidente que a contratação dos fornecedores de fato se deu pela KG INTER, ao contrário do que faz crer a fiscalização;

\_ que cabe registrar que a condição comercial concedida pelo exportador na negociação feita pela KG INTER em 2016, para fechamento do câmbio era de 180 (cento e oitenta) dias, contados do recebimento da comercial invoice, conforme exemplificado, e isso justifica, por exemplo, que em alguns casos a KG INTER receba os pagamentos de seus clientes antes mesmo de vencer sua obrigação perante o fornecedor no exterior, o que é exatamente a situação da presente autuação, e não pode a fiscalização concluir pela ocultação de uma parte simplesmente por verificar que o vendedor recebeu pagamentos das vendas que realizou antes mesmo de fechar o referido câmbio junto a seu fornecedor;

\_ que a utilização de prazo concedido pelo exportador para pagamento do câmbio não pode ser confundido pela fiscalização como uma antecipação de recursos com a finalidade de ocultação do real adquirente, sob pena, como já defendido, de violação à liberdade negocial e mercadológica, que permite, sem sombra de qualquer dúvida, que

vendedores se utilizem de estratégias de fluxo de caixa e pagamento para operar suas vendas;

– que todos os contratos de câmbio solicitados pela autoridade fiscal foram devidamente apresentados e sobre eles nenhuma suspeita ou apontamento foi feito, e vale dizer, sobre os contratos de câmbio a fiscalização apenas sugere que os mesmos teriam sido honrados pela KG INTER com recursos da ACENZA, ressaltando-se que todos os pagamentos da ACENZA se deram posteriormente à efetivação da venda pela KG INTER, mais uma vez confundindo e misturando suposições com interferências diretas nas condições e vantagens comerciais usufruídas pela KG INTER perante seu fornecedor;

– que a fiscalização não demonstrou, pelos extratos e movimentações financeiras da KG INTER apresentados ao longo de toda fiscalização que, subtraídos os valores dos pagamentos feitos pela ACENZA, a KG INTER não teria capacidade financeira. Isto não procede e não pode, em hipótese alguma, ser presumido, e caberia à fiscalização correlacionar de forma precisa a ausência de recursos e capacidade em todos os casos, o que não fez, e quedou-se apenas a relacionar que os fechamentos de câmbio, em diversos casos, se davam após o pagamento por parte da ACENZA; – que a capacidade econômica necessária a subsídiar e sustentar uma operação de importação como lícita é aquela derivada da existência de fato de um negócio jurídico ou de uma atividade econômica que gere recursos (ao longo do tempo e de forma não estática) capazes de fazer frente às obrigações assumidas. Vale dizer, é a capacidade de honrar o compromisso com o exportador sem depender de artifícios dolosos para isso, como por exemplo o recebimento de recursos de origem duvidosa ou não comprovada, o que não é o caso dos autos; – que a fiscalização chega a sugerir em seu relatório fiscal que as importações realizadas pela KG INTER supostamente só poderiam ter sido negociadas pela ACENZA, entretanto, não traz aos autos uma prova mínima sequer de que a ACENZA teria qualquer relação com os exportadores e não trouxe qualquer prova de que a ACENZA teria negociado ou adquirido tais mercadorias;

– que a KG INTER revendia, e ainda revende, seus produtos a um numero elevado e pulverizado de clientes no mercado nacional, e nos anos de 2017 e 2018 extrai-se a existência de 107 (cento e sete) clientes atendidos, tendo clientes pequenos, médios e grandes, e que seria demasiadamente absurdo imaginar que uma empresa seria constituída para ocultar 107 clientes, muitos deles com compras de baixíssima representatividade; – que vendeu as mercadorias à ACENZA com margem de lucro, considerando que as mercadorias revendidas são tecidos de baixo valor agregado, ou seja, são produtos em que se ganha no volume, com margens pequenas de lucro; – que o argumento displicente da fiscalização de que haveria intuito de subtrair tributos da UNIÃO, especificamente o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, não subsiste, como se verifica na relação das NCM das mercadorias importadas durante o período, que quase que em sua totalidade não sofrem incidência de IPI;

– que no caso ora em discussão não há prova elementar de três pontos de extrema relevância para caracterização da ocultação pretendida pela fiscalização, a saber: i) prova de que a empresa ACENZA teria negociado previamente qualquer pedido de compra para com o exportador; ii) prova de que a empresa ACENZA teria efetivado qualquer pedido de compra diretamente perante os exportadores e; iii) prova de que a empresa ACENZA teria antecipado qualquer recurso à KG INTER para subsídio da operação antes do fechamento das importações;

– que ainda que se admita a intenção dolosa da empresa KG INTER em ocultar a empresa ACENZA, o que ora se faz apenas por amor ao debate e em estrito exercício hipotético, a penalidade imputada à KG INTER estaria eivada de nulidade material, por notório vício de capitulação da infração, ou seja, nítida ausência de subsunção do fato à norma porque há pena específica para a parte que “cede” seu nome à terceiro, com vistas a ocultá-lo na importação de mercadorias, o que é o caso da conclusão (equivocada) da fiscalização, tipificada no art. 33 da Lei 11.488/2007, e não a multa

prevista no art. 23, V, § 3º do Decreto-Lei 1.455/76, como faz crer a fiscalização; \_ que ao se verificar o fundamento legal utilizado pela fiscalização para caracterização da responsabilidade da empresa KG INTER e de sua sócia CLAUDIA ALVES FERREIRA, perceber-se-á que, em verdade, foi utilizada base legal adstrita a matéria tributária, o CTN, que não é o caso dos autos;

\_ que, quanto a responsabilização da sócia CLAUDIA ALVES FERREIRA, é pacífico e inarredável o entendimento pelo qual nenhum sócio pode ser responsabilizado por dívidas das pessoas jurídicas simplesmente por serem sócios, ainda que administradores, e não basta a mera alegação de que a pessoa física é sócia da pessoa jurídica, sob pena de, via de consequência, deixar se existir a separação consagrada entre o patrimônio da pessoa física e o da pessoa jurídica, ou seja, regra básica de distinção de personalidades, além de necessitar, a fiscalização, demonstrar, de forma cabal e indubiosa a participação dolosa daquele sócio para a prática do ilícito ao qual pretende lhe vincular, e não se pode aceitar, sob pena de subversão à separação patrimonial, apontamentos vagos, superficiais e completamente abstratos, devendo a fiscalização individualizar a conduta dolosa praticada pelo sócio, o que, no presente caso, nem de longe ocorreu;

\_ que do total do patrimônio declarado/adquirido pela sócia CLAUDIA ALVES FERREIRA, 90% (noventa) por cento já havia sido adquirido antes da realização das operações objeto do presente auto de infração, que tem como períodos investigados as competências de janeiro de 2017 a setembro de 2018;

\_ que é de se notar, ainda, que a despeito de apontar como fundamentos legais para a solidariedade os artigos 124 e 135 do CTN (já refutados em tópico específico acima, pois que atrelados a relações jurídico-tributárias, a fiscalização quedou-se inerte em apontar, de forma específica, clara, direta e inteligível, a qual (ou quais) dos tipos infracionais a impugnante CLAUDIA ALVES FERREIRA teria incorrido. Em outras palavras, não restou demonstrado se a imputação da responsabilidade solidária se deu: i) por interesse comum na situação que constitua o fato gerador; ii) se por ser pessoa expressamente designada por lei; iii) se por excesso de poderes, e se este o caso, que poderes foram excedidos; iv) infração de lei (que lei teria sido infringida pela sócia, ressalvando-se que a norma que prevê o perímetro, se infringida, assim o é pela pessoa jurídica, e não pela pessoa física); v) infração quanto ao contrato social (que regra em que medida o contrato social teria sido descumprido);

\_ e pede a inexistência da interposição fraudulenta e ilegitimidade passiva da sócia CLAUDIA ALVES FERREIRA.

Seguindo a marcha processual normal, o feito foi assim julgado, conforme consta na ementa da DRJ:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/09/2018

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO.

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

Inconformada, foi apresentado conjuntamente o recurso voluntário de KG INTER COMERCIO DE UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS e CLAUDIA ALVES FERREIRA, pedindo reforma em síntese:

- a) da demonstração da capacidade operacional;
- b) dos recursos financeiros para o câmbio das operações;
- c) erro de capituloção legal;
- d) ausência de demonstração de dolo;
- e) da redução da multa para 10% por cessão de nome;
- f) inexistência de responsabilidade solidário e erro de capituloção;
- g) da condição de real adquirente e importadora da KG Inter;
- h) não incidência do IPI;
- i) da possibilidade da importação mediante prévia encomenda;
- j) indevida fundamentação com o CTN ao invés das normas aduaneiras;
- k) ilegitimidade da sócia Claudia;

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais, por tais razões merece ser conhecido.

## **DA ACUSAÇÃO FISCAL**

A lide é travada em síntese, diante da suposta ocultação da empresa Acenza.

Assim constou no auto de infração:

Tomando-se as Notas Fiscais de Saída emitidas pela KG INTER entre Jan/2017 e Set/2018, os 12 (doze) mais relevantes “clientes” da empresa são responsáveis por mais de 83% de suas vendas no período:

NOME DO CLIENTE NA NOTA FISCAL DE SAÍDA:	CNPJ:	VALOR DAS NF ENTRE JAN/2017 E SET/2018 (R\$):	
ACENZA COMERCIAL TEXTIL E CONFECCOES LTDA	11.337.485/0001-20	37.336.475,94	33,8%
GUARACI TEXTIL LTDA	20.813.117/0001-00	10.247.909,01	9,3%
ARAUJO COMERCIO E CONFECCAO EIRELI - ME	28.287.599/0001-05	6.915.543,99	6,3%
RNR TEXTIL EIRELI	18.015.650/0001-76	6.414.200,11	5,8%
FERREIRA & SANTOS COMERCIO E CONFECCOES	21.238.533/0001-86	4.952.320,62	4,5%
CARDOSO COMERCIO E CONFECCOES EIRELI	20.722.316/0001-02	4.926.140,39	4,5%
MEKOR CONFECCOES LTDA	09.357.545/0001-24	4.684.809,20	4,2%
ALI MOHEMED TALEB - ME	17.211.328/0001-50	4.438.532,90	4,0%
SEM FREIO IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI -	20.962.749/0001-27	3.591.463,99	3,3%
MILLER SLR MODAS LTDA	14.067.869/0001-68	3.249.013,65	2,9%
NATYLE COMERCIO DE ARTIGOS DE ARMARINHO L	21.314.039/0002-34	3.144.553,74	2,8%
XIAO YAO COMERCIAL DE TECIDOS LTDA - ME	28.677.366/0001-19	1.837.009,35	1,7%
OUTROS CLIENTES		18.634.569,28	16,9%
		110.372.542,17	100,0%

Assim, a fiscalização atribuiu que a empresa Acenza estaria sendo ocultada, pois, existiria compras pré-determinadas para a empresa em questão.

Pois, alega que a fiscalização que os pedidos eram realizados antecipadamente e os numerários recebidos era para financiar a importação, a qual não utilizava recursos próprios para a importação.

### **DA CONDIÇÃO DE REAL ADQUIRENTE E IMPORTADORA DA EMPRESA KG INTER -PROVAS QUE DEMONSTRAM QUE EFETIVAMENTE FOI A COMPRADORA E VENDEDORA DAS MERCADORIAS.**

A interposição fraudenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa ‘interposta’ que figura entre o exportador e a chamada ‘empresa oculta’.

Discorrendo em excelente voto a respeito, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

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

aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a “quebra da cadeia do IPI” um deles.

Ou a interposição fraudulenta ocorre na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário que tenha se utilizado da empresa interposta por motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

**COMPROVADA:** V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

**PRESUMIDA:** § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

O ônus da prova é invertido em ambas as modalidades. Na comprovada há necessidade de se demonstrar o DOLO. E esse ônus é do FISCO. Não há como praticar a FRAUDE ou a SIMULAÇÃO sem a respectiva intenção. Por isso a exigência desta prova. Sem ela o Auto de Infração deve ser cancelado. A propósito esta Egrégia Corte é pacífica neste sentido, onde se destacam brilhantes votos, a ex do Conselheiro Leonardo Branco:

(Acórdão 3201-008.237).

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco.

Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que os recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

No caso da modalidade presumida o ônus da prova é invertido. Intima-se o contribuinte a demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Não há

necessidade de se comprovar a real intenção do contribuinte em fraudar. Basta a falta da demonstração efetiva e clara dos pressupostos acima indicados.

Em ambos os casos o objeto tutelado pelo Estado é o controle aduaneiro que, diga-se de passagem, vai muito além da mera fiscalização tributária. Não por acaso foi citado trecho do Acórdão n.º 3403002.865 que elenca várias situações que se encaixam no contexto ora em comento.

A sanção básica para os casos de interposição é o perdimento, consoante V, §1º do art. 23 do referido Decreto. Diga-se de passagem a mais gravosa do ordenamento jurídico nacional, motivo pelo qual deve ser analisada com a devida cautela.

Nos casos em que a mercadoria não é encontrada por ter sido revendida ou consumida, no próprio V, § 3º do artigo 23, consta a solução, qual seja, conversão do perdimento para a aplicação da multa no percentual de 100% do valor aduaneiro do produto.

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

No mesmo sentido e com a mesmíssima redação, dispõe o § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 689, § 1º do Regulamento Aduaneiro:

§ 1º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto n.º 70.235, de 1972 (Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto n.º 8.010, de 2013)

Registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007. Eis a sua redação:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Esta penalidade também encontra-se prevista no Regulamento Aduaneiro, a saber:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei n.º 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§1ºA multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)(Lei nº 11.488, de2007, art. 33, caput).

§2ºEntende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§3ºA multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Neste aspecto, é importante colacionar e refletir acerca da redação do artigo 81 da Lei nº 9430/1996, especificamente §§ 1º e 2<sup>a</sup>.

Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

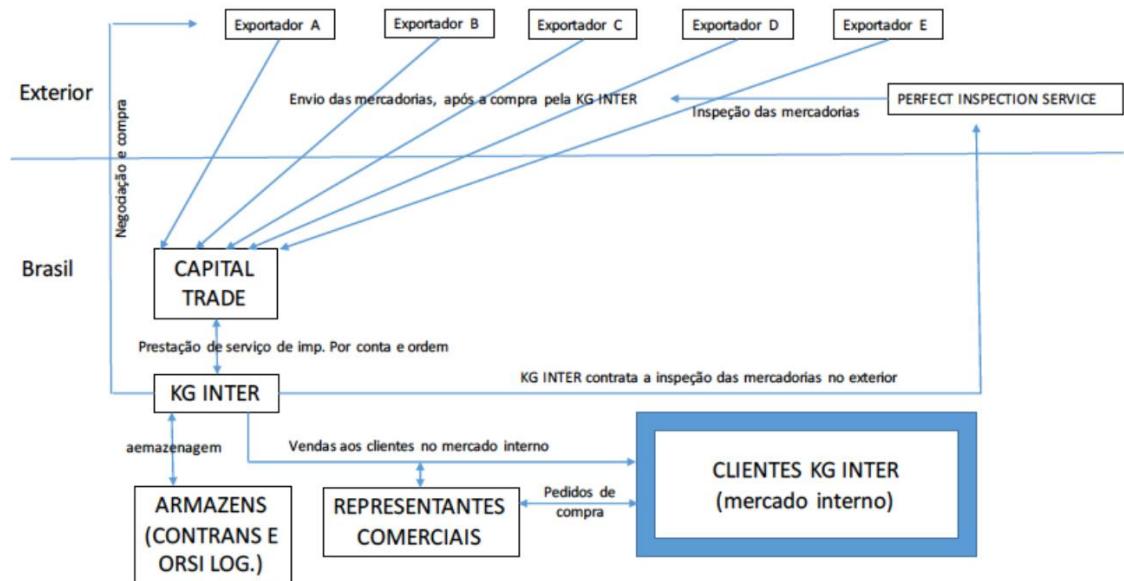
A abordagem deste dispositivo é importantíssima por vários motivos. A começar porque é citado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de onde se extrai que a multa de 10% do importador ostensivo não é aplicável quando o importador não demonstrar origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos aplicados na operação de comércio exterior.

Em segundo pois os incisos I e II do parágrafo segundo estabelecem, com redação cristalina, os parâmetros a serem seguidos para se comprovar origem de recursos por parte do contribuinte.

Pois bem!

A contribuinte aduz que realiza operação comercial muitas vezes com empresas terceirizadas, vejamos:

## contexto operacional da empresa KG INTER:



Ainda:

## 1 - Capital Trade:

Trata-se de empresa que presta serviços de importação por conta e ordem de terceiros, e que gerencia todo processo de importação, cabendo a KG INTER negociar e fechar a compra das mercadorias no exterior. A partir do envio das mercadorias, a Capital Trade se encarrega de todo operacional ate a completa nacionalizacao das mercadorias.

(...)

## 2 - Representantes comerciais:

As vendas de mercadorias da empresa KG INTER são preponderantemente realizadas por meio de representantes comerciais e traders que intermediam os negócios no mercado brasileiro.

Dentre estes representantes comerciais estao:

- 1) LUCKMEX PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA. (2013)
- 2) MARCO AURELIO FUREGATI ASSESSORIA EMPRESARIAL -EPP. (2013)
- 3) ANDRESSA MAROSTICA CAMARGO EPP. (2015)
- 4) MARCELO CASTOR GARREFA COMERCIO E GESTAO DE CONTRATOS-ME. (2015)
- 5) BEZERRA JUNIOR ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA. (2019)
- 6) G. MAZZARI TEXTIL-ME. (2019)
- 7) INFINITEX REPRESENTACAO E COMERCIO DE TECIDOS LTDA. (2019)

(...)

- Armazens terceirizados:

Algumas das mercadorias importadas para revenda pela KG INTER, quando ainda não estavam vendidas por demanda previa, e sendo necessário armazená-las, assim o são utilizando-se de 04 (QUATRO) armazens terceirizados, a saber:

- 1) OSRI LOGISTICA S/A. (2012);
  - 2) CONTRANS TRANSPORTE E LOGISTICA LTDA. (2016);
  - 3) TAC ARMAZENS GERAIS (2017);
  - 4) PLATINUM LOG ARMAZENS GERAIS LTDA. (2018)
- (...)

4 - Perfect Inspection Service:

Outro aspecto relevante que demonstra a efetiva atuação da empresa KG INTER na aquisição de suas mercadorias no exterior, bem como a assunção de responsabilidade por ela nestas compras, é a contratação, no exterior, de serviço de inspeção de carga.

Este serviço, como se pode verificar dos relatórios anexados com a impugnação (DOC. D da impugnação), é realizado pela empresa Perfect Inspection Service, a pedido da KG INTER, como forma de garantir que as mercadorias adquiridas de fato saiam da China em quantidade e qualidade condizentes com o que foi negociado.

(...)

Esta precaução não faria qualquer sentido se a KG INTER apenas “emprestasse” seu nome, como faz crer a fiscalização. Não se mostra compatível com uma empresa que não teria capacidade operacional e que apenas “cede” seu nome para que terceiros a utilizem, pois em verdade, ao contratar este serviço no exterior, a KG INTER visa justamente evitar problemas nas aquisições de seus produtos, o que evidencia sua atuação como efetiva compradora das mercadorias, assumindo riscos comerciais, mais uma vez contrariando a conclusão a que chegou a fiscalização.

- Da sede e filiais da empresa KG INTER:

Outra conclusão equivocada e superficial a que chegou a fiscalização foi a de que a empresa conduzia suas atividades em pequenas salas alugadas em Itajai e RO.

Sua força de venda está principalmente nos representantes comerciais, que atuam de forma autônoma e em suas próprias sedes.

A armazenagem, quando necessário, é feita por meio de armazéns terceirizados.

A operacionalização das importações, que talvez seja o maior volume de trabalho, é executada pela empresa CAPITAL TRADE na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

O transporte de mercadorias, como verificado pela própria fiscalização (vide informação à fls. 87 do relatório fiscal), também é terceirizado. Note-se, neste ponto, que não há qualquer alegação por parte da fiscalização de que o transporte não teria ocorrido, ou que haveria alguma irregularidade neste ponto.

Logo, o trabalho efetivo e diretamente realizado pela mão de obra contratada pela KG INTER é burocrático, perfeitamente exequível em escritórios administrativos localizados em prédios comerciais.

## 7 - Dos contratos de distribuição firmados com os exportadores

Na grande maioria dos fornecedores, e em especial aqueles cujas compras originaram as revendas objeto desta autuação, há contrato expressamente firmado (DOC.E da impugnação), o que demonstra que as partes já vinham exercendo relação comercial há tempos.

Como exemplo, segue abaixo trechos do contrato e do e-mail de fechamento da contratação do exportador UNIBIRC, ocorrida em 2016, cujas mercadorias foram revendidas à empresa ACENZA:

(...)

Ao contrário, a KG INTER faz prova de que a contratação se deu, em 2016, entre ela e o exportador, contrariando a lógica traçada pela fiscalização na tentativa de sustentar o acobertamento da empresa ACENZA.

Registre-se, portanto, que presunções desprovidas de provas não podem ser consideradas, principalmente quando a parte contrária, neste caso a KG INTER, faz prova de sua relação contratual (contrato de compra e venda firmado) e financeira (contratos de câmbio) com o respectivo exportador.

## 8 - Dos contratos de cambio

Vale dizer, sobre os contratos de câmbio a fiscalização apenas sugere que os mesmos teriam sido honrados pela KG INTER com recursos da ACENZA (diga-se, aliás, que todos os pagamentos da ACENZA se deram posteriormente à efetivação da venda pela KG INTER), mais uma vez confundindo e misturando suposições com interferências diretas nas condições e vantagens comerciais usufruídas pela KG INTER perante seu fornecedor.

(...)

Ainda sobre os fechamentos de câmbio, nota-se que nenhum apontamento foi realizado pela fiscalização, como por exemplo falsificação dos contratos, simulação de valores ou subfaturamento dos valores, enfim, nenhuma irregularidade com os mesmos foi apontada, a não ser o fato de que a KG INTER, em alguns processos, teria usado seu fluxo de caixa para efetuar algumas de suas quitações.

Nesse particular, aliás, se faz importante registrar que a fiscalização não demonstrou, pelos extratos e movimentações financeiras da KG INTER apresentados ao longo de toda fiscalização, que, subtraídos os valores dos pagamentos feitos pela ACENZA, a KG INTER não teria capacidade financeira. Isto não procede e não pode, em hipótese alguma, ser presumido. Caberia à fiscalização correlacionar de forma precisa a ausência de recursos e capacidade em todos os casos, o que não fez. Quedou-se apenas a relacionar que os fechamentos de câmbio, em diversos casos, se davam após o pagamento por parte da ACENZA.

Ao meu ver, o ponto fulcral no presente caso é saber se os pedidos pré-determinados e/ou recebimento de valores condizem com a ocultação.

Fato relevante é referente à DI 17/0975617-0, aduz a fiscalização em sua acusação fiscal:

Novamente, o valor de R\$ 568.640,00 de crédito na conta-corrente da KG INTER em 23/06/2017, utilizado para o pagamento das despesas de importação (inclusive tributos)

feito à CAPITAL TRADE - nessa mesma data – referentes à DI 17/0975617-0 (código de controle interno KI 0043/17) foi quase que integralmente oriundo da ACENZA.

Desse modo, conclui-se que a KG INTER não utilizou recursos próprios para o pagamento das mercadorias (fechamento de câmbio) nem tampouco para o pagamento das demais despesas de importação (inclusive tributos) referentes à importação em tela. Tais recursos foram provenientes diretamente do cliente ACENZA, a quem as importações da DI em questão estavam destinadas. Também o dito “pedido” de compra dessas mercadorias procurou apenas simular essa transação, uma vez que sua emissão é posterior ao embarque das mercadorias no porto de origem na China. Há uma tentativa clara de ocultar a ACENZA como real adquirente dessas importações.

Assim consta na DI 17/0975617-0 em e-fl. 404.

<b>Valores</b>	<b>Moeda</b>	<b>Valor</b>
Frete:	DOLAR DOS EUA	2.800,00
Seguro:	DOLAR DOS EUA	143,87
VMLE:	DOLAR DOS ESTADOS UNIDOS	75.186,26
VMLD:	DOLAR DOS ESTADOS UNIDOS	78.130,10
<b>Tributos</b>		
	<b>Suspenso</b>	<b>Recolhido</b>
I.I.:	0,00	67.007,22
I.P.I.:	0,00	0,00
Pis/Pasep:	0,00	5.412,12
Cofins:	0,00	27.447,19
Direitos Antidumping:	0,00	0,00

\*\*\*\*\* MOEDAS UTILIZADAS \*\*\*\*\*  
 MOEDA FOB ..... 3,298600  
 MOEDA FRETE ..... 3,298600  
 MOEDA SEGURO ..... 3,298600  
 \*\*\*\*\* RESUMO DE VALORES TOTAIS DO PROCESSO \*\*\*\*\*  
 REAIS (R\$) DOLARES AMERICANOS (US\$)  
 VALOR FOB ..... 247.289,45 ..... 74.968,00  
 VALOR FRETE ..... 9.236,08 ..... 2.800,00  
 VALOR SEGURO ..... 474,57 ..... 143,87  
 ACRESCIMOS ..... 720,00 ..... 218,27  
 VALOR ADUANEIRO ..... 257.720,10  
 TX. DE UTILIZAÇÃO DO SISCOMEX ..... 267,60  
 ICMS EXONERADO ..... 73.295,45  
 \*\*\*\*\*

Ao verificar o valor recebido pela empresa KG, ele é elevado para simplesmente pagar o valor da importação, sendo que os custos da importação é muito menor do que o valor recebido.

Ainda, para mim, não guarda consonância alguma os valores apontados pela fiscalização, pois, conforme consta em relatório da própria fiscalização, em e-fl: 95:

14 jun 2017	1709756170	16/6/2017	873	415.340,77	16/06/2017 23/06/2017	415.340,77	23/06/2017	0043/17	30/06/2017	153111255	256.769,94
-------------	------------	-----------	-----	------------	--------------------------	------------	------------	---------	------------	-----------	------------

Ou seja, o valor de venda foi de R\$ 415.340,77 e o repasse para empresa foi de R\$ de R\$ 568.640,00, assim, não existindo substância do encontro de contas pela fiscalização, existindo uma contradição de si mesma.

Ainda, verifica-se que existe inúmeras vendas para a empresa ACENZA, ao meu ver, você ter um cliente preferencial é uma prática comercial normal. Em caso análogo:

Numero do processo: 10111.720547/2012-73

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 16/06/2009 a 14/02/2012

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.** A interposição fraudulenta presumida tem como fato punível a não comprovação de origem dos recursos empregados nas operações de importação. Assim, cabe à fiscalização perquirir especificamente quanto à origem dos recursos vinculados exatamente às operações de importação examinadas. Ausente tal prova específica, torna-se insubstancial o lançamento.

**CESSÃO DE NOME. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DE ENCOMENDANTE DIVERSO.** Apenas o fato de existirem negociações comerciais prévias à importação não é suficiente para a caracterização da cessão de nome na importação. Ausente demais comprovações, como a própria transferência prévia de recursos, ao lado da existência de indícios favoráveis ao importador, tal como a utilização de marca própria, não há como subsistir a imputação de penalidade. Numero da decisão: 3201-004.918

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício e aos Recursos Voluntários. (assinado digitalmente) Charles Mayer de Castro Souza - Presidente. (assinado digitalmente) Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Nome do relator: Relatora Tatiana Josefovicz Belisário

(...)

A partir das fls. 83 dos autos (Relatório Fiscal), buscou-se demonstrar que, anteriormente ao registro das DI pela empresa Prime, na condição de importadora por conta e ordem e tendo como importadora final, a autuada Utilidad., a própria Utilidad já tinha conhecimento do seu destinatário final. Além disso, indicou-se proximidade de datas entre o registro da DI e da Nota Fiscal de venda ao varejista “ocultado”.

É preciso destacar que a cessão de nome identificada nos presentes autos se deu de forma atípica. Como afirma a Fiscalização, esta ocorreu no “segundo nível”. Quer dizer, havia um primeiro nível consistente na importação pela Prime por conta e ordem da

Utilidad (primeiro nível), sendo que, no entendimento fiscal, deveria constar como real importador o destinatário final das mercadorias, no caso, os clientes da Utilidad (segundo nível).

De fato, cuidou a Fiscalização de demonstrar que a Utilidad, quando registrava as importações, já tinha provável conhecimento do consumidor final que adquiriria tais itens no mercado interno. Nesse ponto, ressalto que a constatação de ocultação de nome ocorreu exclusivamente em razão desta prévia destinação, pois, como visto no Recurso de Ofício, a Fiscalização não logrou demonstrar a ocorrência de transferência indevida de recursos entre os envolvidos.

Também relativamente à proximidade entre as datas de emissão das DI e Notas Fiscais de venda, não há nada que indique uma prévia encomenda, posto que os pedidos junto aos fabricantes estrangeiros ocorriam bem antes do registro da DI, estas emitidas apenas no momento de embarque das mercadorias no exterior, quando a Utilidad já poderia se comprometer comercialmente com os seus compradores. E mais, as importações eram realizadas via avião (e não via marítima), portanto, com curto prazo de transporte.

A Fiscalização não pôde desconsiderar a importação pela KG, pois não comprovou qualquer irregularidade, não pode exigir uma prática comercial de uma terceira pessoa quando a legislação aduaneira não o faz.

Dessa forma, tenta buscar a fiscalização demonstrar que existiria uma prévia encomenda pela empresa ACENZA, ainda, sendo que a ACENZA determinava a quantidade, valores e adiantamento para que ocorre-se a importação.

No entanto discordo, comprehendo, que a KG tem a ACENZA como principal cliente, não existindo provas o suficiente a me convencer de que a ACENZA negociava com o exportador, determinava quantidade, origem, etc, ou seja, assumindo a condição de importadora de fato e se ocultando.

Fato que existe uma vaga determinação da norma aduaneira qual seria o limite para chegar na infração, entendo que encontra-se em jogo é o controle aduaneiro, porém, não se deve desprezar as práticas comerciais normais, não vedadas pela legislação aduaneira e civil.

Dessa sorte, dou provimento ao recurso voluntário, eis que descompassadas as provas colacionadas e a relação delas.

Quanto ao recurso voluntário de CLAUDIA ALVES FERREIRA, dou provimento, por entender que não houve a interposição fraudulenta, por conseguinte, sendo excluída a sua responsabilidade solidária.

As demais matérias restam prejudicada a sua análise, por conta do provimento do recurso.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO aos recursos voluntários.

É como eu voto.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Júnior

## Voto Vencedor

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Redatora Designada.

Peço vênia para discordar do voto proferido pelo Relator em relação ao entendimento que não restaria comprovada a existência de fraude e simulação mediante a interposição de terceira pessoa na importação como passo a expor.

### 1- Do ilícito aduaneiro e o conjunto probatório

Verifica-se que a autuação foi lastreada na constatação de **fraude comprovada** prevista no art. 23, inc. V, § 3º, do DL 1.455/76 que preceitua: “§ 3º- As *infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972*”. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

A Recorrente tem como objeto social, a atuação no comércio exterior mediante operações de importação e exportação de produtos industrializados e manufaturados.

Do TVF se extrai que entre janeiro/2017 e setembro/2018, a KG INTER atuou formalmente como adquirente da mercadoria em 310 (trezentas e dez) Declarações de Importação – DI, no valor CIF de quase R\$ 89 milhões.

Todas as operações de importação citadas acima foram realizadas na modalidade por **conta e ordem** e tiveram como importador a empresa CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante CAPITAL TRADE, localizada em Itajaí – SC, sendo 295 DI's (das 310 DI = 95%) de TECIDOS pelo Porto de Itajaí – SC, a quase totalidade oriundas da China.

Como é sabido, a importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora - a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa ou pessoa física - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado. (art. 2º da IN RFB nº 1.861/2018).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, **o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional**; embora, nesse caso, **o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem - que é a mera mandatária da adquirente**.

É o importador/adquirente quem (i) elege as mercadorias que deseja comprar; (ii) escolhe o fornecedor das mercadorias; (iii) negocia as condições da compra; (iv) paga o preço com recursos próprios; (v) providencia o desembaraço das mercadorias; (vi) contrata o transporte para o seu estoque; (vii) armazena; (viii) negocia a venda para os seus clientes; (ix) entrega a mercadoria; (x) recebe o preço; e (xi) aufera o lucro; que é a diferença entre o que recebe pela venda e o que gastou com todas as operações que compreendem a compra.

Em outras palavras, o importador/adquirente compra os produtos com o fim de mercancia com o intuito de auferir lucro com a venda, por sua conta e risco. Podendo inclusive, realizar a “importação para revenda destinada a encomendante predeterminado” que é quando o adquirente, tratado como “encomendante” encomenda produtos a um “importador”, que realiza a operação internacional. Nesta hipótese, regulamentadas pela Lei nº 10.637/2002; Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro; Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018 e Instrução Normativa RFB nº 1.937/2020), **há necessidade expressa de que sejam explicitados os encomendantes e os importadores, os quais são responsáveis tributários pela operação**, bem como a operação é submetida a sistemática especial de fiscalização.

Sinteticamente, a fiscalização aponta que, no caso concreto, houve o emprego de uma interposta pessoa- a Recorrente com o objetivo de ocultar o verdadeiro comprador das mercadorias, aquele que apesar de não ter sido evidenciado no procedimento aduaneiro seria o verdadeiro comprador- a Acenza.

Para contrapor o argumento da fiscalização, a Recorrente, em sua defesa, alega a inexistência de provas para caracterizar a interposição fraudulenta de terceira pessoa nas operações de comércio exterior, afirma que realizava importações por conta por encomenda, e, que os fatos apresentados pela fiscalização, corroborados pelo Acórdão em exame, não eram suficientes para caracterizar interposição fraudulenta.

É bem verdade que não há ilegalidade que terceiro contrate o importador para obter produto importado no mercado externo, atuando assim na condição de mandatário, entretanto, para identificar o terceiro (real comprador) responsável pela importação, podendo se valer tanto da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" quanto da modalidade de "importação por encomenda".

Todavia, quando assim não ocorre, o adquirente oculto no mercado (real comprador) obtém a nacionalização do bem importado, por intermédio do importador interposto, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecerá à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

Adianto-me que no presente caso existem diversas provas a confirmarem que a Recorrente não era a verdadeira adquirente dos bens, e que, tão somente, prestava-se a realizar a importação em seu nome ocultando o real adquirente da operação. Outrossim, importa registrar que todos os indícios são fatos incontrovertíveis devidamente amparados por documentação cabal, constituindo-se, desde então, como provas indiretas da interposição fraudulenta de terceira pessoa no comércio internacional.

Vejamos.

PRIMEIRO, a Recorrente, entre janeiro/2017 e setembro/2018, atuou formalmente como adquirente da mercadoria em 310 (trezentas e dez) Declarações de Importação – DI, no valor CIF de quase R\$ 89 milhões, onde todas operações de importação foram realizadas na modalidade por conta e ordem e tiveram como importador a empresa CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante CAPITAL TRADE, localizada em Itajaí – SC, sendo 295 DI's (das 310 DI = 95%) de TECIDOS pelo Porto de Itajaí – SC, a quase totalidade oriundos da China.

Entretanto, a Recorrente não possuía condição operacional para dar efetividade as vultuosas operações de comércio exterior dado que, tão somente, exercia as suas atividades em pequenas salas alugadas, localizadas em Porto Velho – RO e Itajaí – SC, bem como, possuía, somente, 05 (cinco) funcionários, sendo 02 residentes em Porto Velho/AC, um em Barueri/SP, um em Guarulhos/SP e um em Itajaí/SC.

SEGUNDO, a empresa Acenza apresenta-se no presente caso, como a principal cliente da Recorrente, e embora tenha a Recorrente alegado possuir outros clientes, das 09

empresas analisadas, constatou-se que elas não possuíam capacidade operacional e/ou financeira para suportar a aquisição de mercadorias.

TERCEIRO, constatou-se também que a data de embarque da mercadoria na China é bem anterior à data de entrega do “pedido” feito pela Acenza para a KG Inter, e ainda, que a mercadoria embarcada na China é, exatamente, a “pedida” pela Acenza quase um mês depois, o que evidencia que era a própria Acenza quem negociava as importações diretamente com o exportador porque era ela a real adquirente das mercadorias importadas.

QUARTO, as compras eram pré-determinadas, mediante a feitura de pedidos realizados antecipadamente e os numerários recebidos era para financiar a importação, dispensando a KG INTER de utilizar recursos próprios para a importação.

QUINTO, quando as mercadorias importadas chegavam em território brasileiro-no porto, elas seguiam diretamente e exclusivamente para Acenza.

SEXTO, o bom trabalho da fiscalização também restou cabalmente demonstrado que, cronologicamente, o fluxo de pagamentos feitos pela ACENZA em relação aos compromissos de fechamento de câmbio feitos pela KG INTER, verificou-se que em nenhum momento a KG INTER teve saldo negativo, ou seja, ela sempre teve valores fornecidos pela ACENZA para realizar o pagamento das mercadorias ao exterior, sendo que, inclusive, o saldo de quase R\$ 1,4 milhões no período é mais do que suficiente para o pagamento dos tributos e demais despesas correspondentes a essas importações, e assim, conclui-se que, para todas as 73 DI cujos dados tinha-se à disposição, foram os recursos financeiros da ACENZA que custearam os respectivos fechamentos de câmbio, e para as outras 11 (onze) DI, que completam o total de 84 analisadas nesta ação fiscal, não nos foram fornecidos - pela KG INTER - os dados de fechamento de câmbio, provavelmente por serem posteriores a Set/2018, mas não temos por que achar que o modus operandi foi diferente.

SÉTIMO, que das 84 Declarações de Importação- DI, 40 (quarenta) tiveram NFe emitida no mesmo dia do registro da respectiva DI, 37 (trinta e sete) tiveram NFe emitida no dia útil seguinte ao do registro, e apenas 07 (sete) tiveram a NFe emitida no 2º dia útil após o registro da DI, o que demonstra que as mercadorias já tinham destino certo, ou seja, tratavam-se de vendas pré-determinadas.

OITAVO, no que pese a Recorrente ter alegado que todos os pedidos comerciais teriam sido negociados diretamente por seus representantes comerciais, no entanto, tal alegação não conseguiu a Recorrente comprovar dado que por não dispor de recursos humanos com tais atribuições comerciais, sequer conseguiu comprovar a existência das respectivas correspondências comerciais.

Ora, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é o importador quem pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado, **razão pela qual sua identificação é imprescindível na declaração de importação (DI).**

O adquirente e o encomendante que atuam por intermédio de pessoa jurídica importadora também devem se submeter ao procedimento de habilitação (art. 24 da IN SRF nº 1603/2015). O que se pretende com tais regulamentações é afastar a possibilidade do emprego de interpostas pessoas para práticas ilícitas diversas, tais com sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e descaminho.

Pois o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente), estando oculto, não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em

muitos casos) as penalidades devidas, daí, a imprescindibilidade da identificação do real adquirente.

NONO, e embora esteja a questão da quebra do IPI sob discussão na esfera judicial, não sendo tal questão objeto do presente Recurso, é importante registrar que eventual quebra do IPI não foi a única motivação para a autuação, do arcabouço probatório existem fartas provas da fraude e da simulação praticada pelas Recorrentes para burlarem o controle aduaneiro, o que não se restringe à tributação, mas precípua mente, à proteção da livre concorrência e à segurança nacional.

Aqui, concluo que a Recorrente cedeu seu nome, simulando a condição de encomendante das mercadorias importadas, quando a real adquirente dos produtos era, de fato, a empresa ACENZA, que dispendeu todos os recursos necessários para a concretização dessas importações, inclusive quanto ao pagamento dos contratos de câmbio e dos tributos aduaneiros.

Pois, no tocante ao ônus probatório, compulsando-se os autos, evidencia-se que a constatação do adquirente oculto, não se trata a imputação de fraude por interposição de terceira pessoa por mera presunção, mas pelo conjunto probatório constante nos autos, constata-se a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (ocultação), o tipo infracional tipificado no parágrafo 3º do inciso V do artigo 23 do Decreto Lei n.º 1.455/76.

Como se sabe, a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior está regulada no artigo 59 da Lei 10.637/02, ao prever o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira. O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 07 de Abril de 1976, ao definir as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ *Decreto Lei n.º 1.455/76:*

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

*(...)*

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

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)*

Por sua vez, a infração tipificada no parágrafo 3º do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei 1.455/76, é punível com a aplicação da pena de perdimento, ou, pode haver a conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso não seja localizada ou que tenha sido consumida a mercadoria.

Ora, o ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação maculada pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, um ilícito aduaneiro, e, mesmo assim, a Recorrente não se desincumbiu do ônus processual de trazer, no Recurso Voluntário, fatos que se contrapusessem aos fatos apresentados no Auto de Infração.

A respeito destes fatos (argumentos acompanhados de provas) trazidos no Acórdão, o presente momento seria o ideal para que as Recorrentes trouxessem argumentos e provas que pudesse desconstituir os fatos guerreiros, o que não aconteceu, razão pela qual entendo que os argumentos das Recorrentes não devem prosperar, por tudo, não há o que prover neste tópico recursal.

## **2- Da comprovada interposição fraudulenta**

Ante o meu voto pela manutenção do lançamento do crédito tributário, e no que pese todos os argumentos já expostos, a Recorrente traz também alega a existência de mera presunção para manutenção do crédito tributário.

A constituição do crédito deu-se pelo lastro probatório produzido pela fiscalização, a qual concluiu pela não interposição presumida, mas por simulação comprovada com o intuito de ocultar o real promotor do ingresso das mercadorias estrangeiras no país, aquele, de fato, interessado na importação das mercadorias e real beneficiário das operações.

Como é sabido, o emprego de interposta pessoa é artifício comumente utilizado nas operações de comércio exterior. A legislação aduaneira aponta a interposição como o ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação, interpondo-se entre uma parte (o Fisco/Estado) e outra (a ocultada – real beneficiária, responsável pela operação de comércio exterior), para ocultar esta última.

Com o intuito de coibir tal prática lesiva- Dano ao Erário- ocultação do real comprador –, o Decreto-Lei n.º 1.455 de 7 de abril de 1976, com as alterações da Lei n.º 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e da Lei n.º 12.350 de 20 de dezembro de 2010, definiu como dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com o perdimento das mercadorias.

A configuração da ocultação pode dar-se tanto com a identificação do real beneficiário da operação, como nas situações em que, não havendo a identificação, o importador não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações (interposição fraudulenta por presunção).

Todavia, no presente caso, nos termos do TVF, não se concluiu pela interposição presumida, mas pela simulação comprovada tendente a ocultar o real promotor do ingresso das mercadorias estrangeiras no país, aquele, de fato, interessado na importação das mercadorias e real beneficiário das operações.

Por último, a comprovação da interposição fraudulenta não se trata de mera presunção da autoridade fiscal, mas apoia-se num conjunto probatório criado por uma realidade fática que, a meu ver, a Recorrente não conseguiu desconstituir.

## **3- Da Cessão do Nome x Ocultação mediante fraude**

Quanto a alegação de revogação do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, pelo art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, e da alegada impossibilidade, em relação à empresa Recorrente, de cobrança simultânea da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias e da multa por cessão de nome, entendo que as alegações das Recorrentes não merecem prosperar dado que este dispositivo apenas veio estabelecer nova penalidade para os casos de cessão de nome para fins de acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários de operações de comércio exterior quando constatada interposição fraudulenta (pela identificação da origem do recurso de terceiro ou pela constatação da ocultação por outros meios de prova).

Pois como é sabido, até então, todos os casos de interposição fraudulenta estavam sujeitos à pena de perdimento das mercadorias (ou à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não fosse localizada, ou tivesse sido consumida ou revendida) e à declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), esta, em conformidade com o art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

*Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

Daí, com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, nova penalidade passou a ser aplicada apenas aos casos de interposição fraudulenta comprovada, nada tendo mudado, entretanto, em relação às penas previstas nos §§ 1º (perdimento das mercadorias) e 3º (multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria) do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, que, dessa forma, continuaram a viger normalmente, aplicando-se sempre, uma ou outra, cumulativamente com a multa por cessão de nome. Não houve revogação do art. 23 do Decreto 1455/76.

No sentido do entendimento aqui exposto, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, com a alteração introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016, passou a disciplinar da seguinte maneira o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:*

*I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;*

*II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.*

*§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)*

*§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)*

*§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)*

É mister registrar que a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável ao importador que ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, sendo o adquirente posto na condição de responsável tributário.

Vê-se, por conseguinte, que se tratam de penas diferentes para condutas diversas. Também não há como falar em “*bis in idem*”, uma vez que as recorrentes não estão sendo punidas duas vezes pelo mesmo ilícito.

Por isso, a aplicação da multa de 10% do valor da operação, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Isso porque a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento, motivo pelo qual também não há como se falar em retroatividade benigna.

Por todo exposto, fica patente que não houve revogação do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, pelo art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, e que a legislação vigente a aplicação cumulativa da pena de perdimento das mercadorias com a multa por cessão de nome, de modo que as arguição de ilegitimidade passiva improcede.

Nesse sentido, o enunciado da Súmula CARF nº 155:

*A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.*

Neste tópico recursal, o acórdão recorrido não merece reparo.

#### **4- Da responsabilidade da sócia- Sra. Cláudia Alves Ferreira**

A meu ver, sem a participação dos envolvidos (ACENZA e KG INTER), a fraude aduaneira não teria ocorrido, já que a KG INTER inseriu seu nome no campo “adquirente” das DI, ocultando, assim, a ACENZA, ou seja: é fato que todos os envolvidos concorreram para a prática da infração, nos termos dos artigos 124, 128 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), artigos 94 e 95 do Decreto-Lei 37/66.

Por sua vez, quanto a responsabilidade da sócia da empresa Recorrente, frente todo conjunto probatório acostado nos autos, entendo que não há como afastar a responsabilidade da sócia- a Sr<sup>a</sup> Cláudia Alves Ferreira, dado que na condição de sócia-administradora da KG INTER, aquela empresa Recorrente, também era responsável pelos atos da empresa e, além disso, beneficiou-se enormemente com a infração praticada, haja vista a evolução exponencial de seu patrimônio pessoal, formado majoritariamente com recursos provenientes da KG INTER, seja na forma de empréstimos ou distribuição de lucros/dividendos.

Daí, também colocou-se em dúvida, a efetiva integralização de capital declarada pela sócia, uma vez que – sobretudo – ao longo desses mais de dez anos de constituição da empresa KG INTER, de um lado se tem um chamado “capital integralizado” de R\$ 1,4 milhões e, de outro, um somatório de “empréstimos” da KG INTER (a fundo perdido) que, em 31/12/2018, somava quase R\$ 8,2 milhões (representando cerca de 06 vezes o suposto capital integralizado).

E embora tenham sido juntados vários comprovantes de transferência bancária da Sr<sup>a</sup>. CLAUDIA para a KG INTER, restou a necessidade de comprovação da fonte de recursos da sócia para promover essa integralização.

O bom trabalho da fiscalização verificou que os aumentos expressivos de capital na empresa KG INTER, a partir de supostos aportes feitos pela sócia Sr<sup>a</sup> CLAUDIA, declarados em suas DIRPF, ocorreram nos anos de 2008 (R\$ 313.500,00 – R\$ 9.500,00 = R\$ 304.000,00); de 2009 (R\$ 627.000,00 – R\$ 313.500,00 = R\$ 313.500,00); de 2014 (R\$ 990.000,00 – R\$ 654.500,00 = R\$ 335.500,00); e de 2017 (R\$ 1.400.000,00 – R\$ 990.000,00 = R\$ 410.000,00).

Nesses mesmos Anos-Calendário, identificamos que as fontes de recursos utilizadas pela sócia Sr<sup>a</sup> CLAUDIA para promover esses “aportes”, como pode ser visto na reprodução dos trechos de interesse de suas DIRPF a seguir, não eram – pura e simplesmente – “os provenientes de aluguéis de imóveis, rendimentos de pro labore e distribuição de lucros”, como alegado.

Eram, sim, recursos não identificados (como, em 2008, o chamado “Outros: EMPRÉSTIMOS”, declarado erroneamente em Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, ao invés de Dívidas e Ônus Reais) ou recursos da própria KG INTER (como Lucros e dividendos, em 2008 e 2009 ou Empréstimos recebidos da própria empresa, a partir de 2013, e que nunca são pagos- verdadeiras doações.

Vejamos.

O último Balanço da Recorrente, em 31/12/2017, os Prejuízos Acumulados pela empresa superavam os Lucros Acumulados em quase R\$ 3 milhões, fazendo com que o seu Patrimônio Líquido, a despeito do capital supostamente integralizado, fosse negativo em -R\$ 1.750.713,82, mas ante as contas negativas (*o fracasso comercial*) da Recorrente, houve a retirada de vultuosos recursos da empresa- todos em benefício da Sra. Cláudia, no importe de mais de R\$ 8,2 milhões de Reais a título de empréstimos, os quais mais se assemelham a doações ante a ausência de onerosidade das operações.

Ora, as retiradas milionárias efetuadas pela sócia, diretamente, a beneficiou e cooperou para construção de um vasto patrimônio.

A evolução patrimonial da sócia Sra. Cláudia é representada por um patrimônio que ultrapassa R\$ 14 milhões de Reais, dos quais teve como origem empréstimos que ultrapassam a monta de R\$ 8,2 milhões de “empréstimos” feitos pela KG INTER, registra-se que tudo sem onerosidade, caso exista algum empréstimo que não careça de devolução, se assim se possa dizer, dado que tudo ocorreu a fundo perdido em prejuízo aos eventuais credores da empresa Recorrente, inclusive, do próprio Fisco.

O balanço patrimonial da empresa Recorrente demonstra um doloso esvaziamento patrimonial da empresa em benefício da sócia- a Sra. Cláudia, a qual aproveitou-se da situação para adquirir inúmeros bens imóveis, relacionados na sua Declaração de Bens e Direitos de 2018 – vários imóveis localizados nos municípios de Santo André, Barueri, Bertioga, Santana do Parnaíba e Itu (todos no Estado de SP); expressivos depósitos em conta no exterior (Estados Unidos); além de participações societárias em empresas no Brasil e também no exterior.

Como se não bastasse, também os números contábeis, os quais fazem prova contra a própria sócia, espelham prejuízos acumulados elevados, conforme sua própria declaração, após questionamento por esta Fiscalização, a KG INTER adquiriu - em 2016 – 20 (vinte) salas comerciais em empreendimento comercial no bairro de Alphaville Industrial – Barueri (SP), com valor de aquisição total superior a R\$ 4 milhões, cuja maior parte dessas salas comerciais é ocupada pela empresa CAPITAL TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., CNPJ nº 07.872.326/0001-58, doravante denominada apenas de CAPITAL TRADE, que realiza as importações por encomenda da KG INTER.

No que se refere ao Termo de responsabilização solidária tenha sido citado os dispositivos do CTN, expressamente, na lavratura do auto de infração está expressa que a imputação da responsabilidade solidária se deu com base nos artigo 94 e 95 do Decreto-Lei 37/66, ao dispor que a responsabilização não se dá pelo fato de determinada pessoa ser ou não sócia da sociedade empresária, mas a solidariedade se dá, de qualquer forma, por concorrer na prática do ilícito ou dele se beneficie.

Ora, o art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, utilizado como fundamento legal da autuação, guarda plena consonância com o disposto no art. 124, inciso II, do CTN, ao designar expressamente, como responsável pela infração, todo aquele que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie (inciso I) ou, ainda mais especificamente, a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria (inciso IV); bem

como, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (inciso V).

No presente caso, é de clareza solar a vinculação da sócia Sra. Cláudia com a com a KG INTER e o aproveitamento direto das operações comerciais realizadas pela empresa KG INTER, pela sócia CLAUDIA.

Por fim, é importante destacar que a dialética processual, para construção da verdade jurídica, foi construída sobre os fatos juridicamente relevantes combinados com o conjunto probatório carreado nos autos.

Pois, tratando-se de lide decorrente da lavratura de Auto de Infração, é ônus probatório da fiscalização apresentar os fatos e os argumentos capazes de revestir de certeza a ocorrência do ato ilícito (infração) e de apontar a materialidade para imputação do fato imponível *“in concreto”* da obrigação tributária.

E ante todo o exposto, é de se concluir que a fiscalização comprovou por meio de provas indiretas, a análise de documentos físicos e eletrônicos que a Recorrente, efetivamente, realizava importações com a ocultação do real comprador, atuando assim como interposta pessoa em violação à legislação vigente, por esta razão, voto para NEGAR provimento ao Recurso Voluntário interposto.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima