



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.724936/2014-60
ACÓRDÃO	9303-016.526 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PROTENDIDOS DYWIDAG LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 15/10/2013, 22/10/2013

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, foi lavrado auto de infração relativo à multa de 100% do valor aduaneiro de mercadorias sujeita a pena de perdimento, não localizada, consumida ou revendida, decorrente da ocultação do real encomendante para as operações amparadas pelas declarações

de importação (DI) 13/2034142-1 e 13/2082309-4. O termo de Sujeição Passiva Solidária foi lavrado em nome da SIEMENS.

A fiscalização descreve as seguintes constatações:

- as DI em epígrafe foram parametrizadas no canal verde de conferência, contudo houve bloqueio devido a indícios de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro.

- havia indícios de irregularidades decorrentes da logística utilizada pela empresa ser inadequada para uma importação para uso próprio;

- a autuada não apresentou respostas aos questionamentos formulados, evitando dar maiores explicações acerca das importações realizadas e limitando-se a arguir o sigilo de seus dados, alegando ser a fiscalização um procedimento infundado e arbitrário;

- A PROTENDIDOS DYWIDAG promoveu a importação, através do Aeroporto de Fortaleza, de peças e acessórios para montagem de torres eólicas, cujo exportador no exterior, sócio da autuada, é a DYWIDAG SISTEMAS CONSTRUCTIVOS S.A., da Espanha;

- Entre janeiro de 2013 e abril de 2014, a empresa registrou 15 DI, todas provenientes da DYWIDAG SISTEMAS CONSTRUCTIVOS S.A. ou da DYWIDAG SYSTEMS INTERNATIONAL GMBH, da Alemanha, ambas pertencentes ao mesmo grupo empresarial presente em vários países;

- a PROTENDIDOS assinalou, no preenchimento dos dados das DI destes autos, não possuir vínculo com o exportador, declarando todas as importações por conta própria;

- a PROTENDIDOS, cujas duas sedes estão localizadas no estado de São Paulo, foi categórica e negou a existência de um cliente predeterminado, apesar de não possuir no local de importação (Fortaleza) qualquer filial ou depósito conhecido, revelando que a empresa estaria importando para satisfazer a encomenda de uma empresa da região ou estaria contrariando a logística mais econômica para importação dos bens;

- mesmo recusando-se a prestar integralmente as informações solicitadas pela fiscalização, a autuada deixou claro em uma das suas respostas que as mercadorias importadas seriam para atender contrato existente entre a PROTENDIDOS e a SIEMENS;

- intimou a SIEMENS e ficou comprovado que houve uma importação por encomenda da SIEMENS, onde estaria a PROTENDIDOS obrigada a fornecer equipamentos para industrialização da encomendante;

- não há de se confundir a importação havida neste caso com importação de insumos para industrialização própria da autuada, pois os equipamentos importados serão industrializados pela destinatária das mercadorias, a SIEMENS, com vistas a contestar a

PROTENDIDOS, que trouxe a seu favor as Soluções de Consulta (SC) nº 9 de 2010 e a nº 119, de 2007, como justificativa para a operação realizada;

- A verdadeira natureza do negócio jurídico havido entre as partes ficou absolutamente evidenciada após a decisão judicial que determinou a entrega das mercadorias mediante prestação de garantia, conforme contido nos autos do processo judicial nº 0803154-10.2013.4.05.8100T; decorrente do fato de que as mercadorias foram liberadas mediante ordem judicial, intimada a empresa SIEMENS a dizer se ainda encontravam-se em seu estoque, informou que já havia ocorrido saída para consumo, razão pela qual se aplicou a multa de 100%.

Devidamente impugnado o auto de infração, a 2ª Turma da DRJ/FNS, acórdão nº **07-37.550**, negou provimento à impugnação, consignando que:

- Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, bem como a prática de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

- As operações realizadas envolvendo a PROTENDIDOS e a SIEMENS enquadram-se, a luz do art. 11 e seus parágrafos da Lei nº 11.281, de 2006 e do quadro legal e probatório trazidos aos autos, perfeitamente nas condições previstas na legislação para caracterização da importação por encomenda:

- Na operação de importação envolvendo a PROTENDIDOS, verifica-se que o registro da DI se deu com a ocultação do encomendante pré-determinado, a empresa SIEMENS, ou seja, em total inobservância a legislação, ou seja, sem atendimento aos requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora previstos na IN SRF nº 634, de 2006.

- Logo, houve a ocultação, ao fisco, por parte da PROTENDIDOS, do encomendante pré-determinado, neste caso a empresa SIEMENS, aplicando-se o inciso V e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Interpostos os recursos voluntários do importador e responsável solidário, o Acórdão nº 3301-011.345, de 27 de outubro de 2021, e-fls. 1.256 a 1.268, negou provimento aos apelos. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/10/2013, 22/10/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, bem como a prática de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Os embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo foram rejeitados, nos termos do Despacho de e-fls. 1.296 a 1.303.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Em seu Recurso Especial, o Contribuinte suscita divergência quanto à interpretação do art. 23, inciso V e parágrafo 1º do Decreto-lei nº 1.455/76, mais especificamente, os elementos necessários para que seja considerada comprovada a ocultação de importador mediante interposição fraudulenta.

Aponta como paradigma o Acórdão nº 3401-004.384 e 3201-003.648:

Acórdão nº 3401-004.384

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 14/09/2007 a 21/12/2009

OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida no caso de previsto no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nos demais casos, deve a Fiscalização demonstrar não só ter havido interposição (importação de produto que se sabe se posteriormente enviado a terceiro, não mencionado expressamente na declaração de importação) com ocultação. mas que esta foi perpetrada mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, na forma descrita no inciso V do mesmo artigo 23.

Acórdão nº 3201-003.648

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ANO-CALENDÁRIO: 2004. 2005

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ART.23. V. DO DECRETO-LEI 1455/76. 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.

Recurso Voluntário Provido

Sustenta que a interpretação adotada no acórdão recorrido diverge da que prevaleceu nos acórdãos paradigmas, os quais, em situações fáticas semelhantes, afirmaram que

não basta a simples enunciação de fatos indiciários da ocultação de real adquirente para legitimar a aplicação da penalidade prevista no art. 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/76. A imposição da penalidade depende da efetiva demonstração da existência de dolo e intuito de fraudar/simular a operação. Para o Recorrente, ainda que se fosse entendido que as operações autuadas caracterizariam “importação por encomenda”, a falta de indicação desse fato no processo aduaneiro não configura, por si só, interposição fraudulenta de terceiros.

Em síntese, a Recorrente aduz que:

A acusação em discussão nos autos é de interposição comprovada. Nessa hipótese, cabe ao Fisco comprovar que o importador agiu de forma fraudulenta ou simulada para ocultar partes envolvidas na operação, no caso, o “real adquirente” da mercadoria estrangeira.

No entanto, o Fisco não comprovou a existência de ocultação dolosa, mediante fraude ou simulação, por parte da Recorrente e da empresa Protendidos.

Os elementos de prova invocados pelo Fisco para fundamentar a acusação e pela decisão recorrida para justificar a sua manutenção dizem respeito apenas à natureza da operação autuada, que foi classificada pela empresa Protendidos como

importação direta, mas, segundo a fiscalização, teria características de importação por encomenda.

As provas da infração seriam, essencialmente: (i) a existência de pedidos de compra, da Recorrente para o importador, anteriores às operações de importação autuadas; (ii) o fato de que as mercadorias importadas foram entregues diretamente à Recorrente, sem que tenham sido submetidas a um processo de industrialização ou armazenamento pelo importador; e (iii) a falta de declaração da vinculação societária entre o exportador estrangeiro e o importador nas Declarações de Importação.

Dentre essas, o único fato “atípico” suscitado pelo Fisco foi a falta de indicação da vinculação entre a Protendidos e o exportador das mercadorias nos documentos do processo aduaneiro. Apesar de não dizer respeito à Recorrente, esse fato parece decorrer de um equívoco no preenchimento dos documentos por parte da Protendidos, visto que a vinculação entre as partes é visível e que a fiscalização aduaneira não suscitou qualquer indício de subfaturamento ou outra irregularidade nas operações.

Os demais indícios apontados pelo Fisco e suscitados pela decisão recorrida são elementos que denotariam que a operação autuada seria, na realidade, uma importação por encomenda e não uma operação por conta própria da empresa Protendidos, como declarado à Aduana.

Há que se ressaltar inicialmente que os elementos de prova suscitados pela decisão recorrida sequer demonstram que a operação de importação autuada corresponderia efetivamente a uma importação por encomenda.

(...)

O objeto do contrato firmado entre o encomendante e o importador é a aquisição, nacionalização e revenda de mercadoria de origem estrangeira.

No caso em análise, a decisão recorrida ignorou que as operações autuadas estão inseridas em um acordo de fornecimento amplo, que também abrangeu mercadorias nacionais, fabricadas ou adquiridas no mercado interno pela Protendidos.

Em síntese, a Recorrente não contratou a Protendidos para importar e lhe revender

mercadorias. A Recorrente precisava de determinados materiais para produzir aerogeradores que seriam instalados no parque eólico de Trairi (CE) e firmou acordo com a Protendidos visando o fornecimento de mercadorias no mercado, no qual, consentiu, com o fato de que parte dos materiais poderia ser de origem estrangeira.

Desse modo, o objeto do acordo e o animus das partes envolvidas não era a importação de produtos estrangeiros.

A existência de pedidos de compra, da Recorrente para o importador, anteriores às operações de importação, e a remessa das mercadorias importadas diretamente à Recorrente, sem que tenham sido submetidas a um processo de industrialização ou armazenamento pelo importador, por si só, não são elementos determinantes e comprobatórios da ocorrência de uma importação por encomenda.

O mesmo se pode afirmar quanto à utilização da “cláusula CIF”, pois todas as operações realizadas entre a Recorrente e a Protendidos, envolvendo mercadorias nacionais ou importadas, foram contratadas dessa forma.

Com efeito, a cláusula CIF apenas revela as características do acordo comercial entre as partes, no que diz respeito aos riscos e responsabilidades inerentes ao transporte e à entrega do produto. Não é a cláusula CIF que define se uma operação será realizada no mercado nacional ou internacional, inclusive porque ela é amplamente adotada em ambas as hipóteses. Ou seja, a cláusula CIF não é suficiente para comprovar que o objeto do contrato seria uma compra e venda internacional, nem, muito menos, uma operação de importação de mercadoria por encomenda de terceiros.

Esses esclarecimentos a respeito dos elementos de prova dos autos são relevantes para fins de contextualização e para facilitar a assimilação das questões jurídicas em discussão, mas não o foco deste recurso.

Ainda que se entenda que as operações autuadas deveriam ter sido declaradas como importações por encomenda, é certo que a divergência a respeito do enquadramento da operação configura, quando muito, um mero erro formal,

que não justifica a imposição da penalidade prevista no art. 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/76.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 1403/1409 negou seguimento ao Recurso Especial, nesses termos:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

De um lado, a decisão recorrida julgou que a fraude estava amplamente comprovada nos autos. De outro, os acórdãos indicados como paradigma, com base em um contexto fático-probatório diverso do analisado no Acórdão recorrido, julgaram que a acusação fiscal de interposição *fraudulenta* não quedou comprovada. A diferença entre as provas analisadas impede que se atribua a diferença de resultados à alegada divergência interpretativa.

Por outro lado, por se tratar de instância extraordinária, à CSRF não cabe a reapreciação ou reavaliação de prova, uma vez que o livre convencimento sobre o valor probante do acervo documental constante dos autos é garantia da autoridade julgadora, devidamente insculpida no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, não sendo possível seu escrutínio através de Recurso Especial.

Divergência não comprovada.

Proposto o Agravo, o r. Despacho deu seguimento ao Recurso Especial, por entender que não se identificam diferenças substanciais a impedir o entendimento de que o colegiado paradigmático afastaria a autuação discutida neste processo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento. E, nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Por outro lado, não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Do cotejo entre as decisões, tem-se:

Elementos	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma nº 3401-004.384	Acórdão Paradigma nº 3201-003.648
Capitulação	Interposição fraudulenta comprovada.	Interposição fraudulenta comprovada.	Interposição fraudulenta comprovada.
Síntese dos Fatos	As operações em pauta, realizadas pela PROTENDIDOS e pela SIEMENS enquadram-se, à luz do art. 11 e seus parágrafos da Lei 11.281, de 2006, e do quadro legal e probatório trazidos aos autos, nas condições previstas na legislação para caracterização da importação por encomenda. Houve a ocultação, ao Fisco, por parte da PROTENDIDOS, do encomendante pré-determinado, neste caso a empresa SIEMENS. Devendo, portanto, ser aplicado o disposto no art. 23, inciso V e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.	A importação declarada como “por conta própria” era efetuada para posterior venda a distribuidor exclusivo de produtos “Harley-Davidson” no Brasil, “HDSP”. A controvérsia reside na interpretação de que a empresa contratada para distribuir (leitura da recorrente) seria juridicamente, de acordo com a legislação que rege as modalidades de importação, o encomendante predeterminado (leitura da fiscalização). No caso em análise, é incontroverso que a “HARLEYDAVIDSON” negociou os termos de compra e providenciou os “trâmites aduaneiros, cambiais e de licenciamento etc.”, e que os recursos empregados foram próprios, não havendo maiores discussões sobre o risco, ou sobre margens de lucro, havendo apenas alegações de que as importações seguiam à “HDSP” em datas próximas ao desembaraço. Deixou, assim, a fiscalização, de aprofundar exatamente a distinção relevante ao caso em análise, por a ela bastar o denominado “descumprimento de obrigação acessória” e a chamada “quebra da cadeia do IPI”, ainda que houvesse, em tese, produtos tributados à alíquota zero, olvidando-se que a conduta importada é	A acusação fiscal é de que as importações realizadas pela PROAD, foram operações simuladas, uma vez que a real adquirente, a empresa MEGACOM foi ocultada. Apenas duas provas indiciárias (informação aposta no campo de “Informações Complementares” da DI e cópia da conta “Adiantamento de Clientes” do Livro Razão) foram apresentadas para sustentar a acusação de interposição/ocultação fraudulenta comprovada, dentre várias outras que, indubitavelmente, não se relaciona à presente autuação que trata apenas de operações de importação de mercadorias não há acusação de superfaturamento ou subfaturamento de preços, nem operações de exportação.

Elementos	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma nº 3401-004.384	Acórdão Paradigma nº 3201-003.648
		“ocultar... mediante fraude ou simulação”, inclusive a “interposição fraudulenta”.	
Caraterização da Interposição Fraudulenta	Operações nas quais exista a intervenção de um terceiro elemento, oculto ao que se possa perceber numa análise da DI e/ou dos respectivos documentos instrutivos, implica em dano ao erário. “Consideram-se dano ao Erário” as infrações descritas no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, pois independentemente do desfalque econômico efetivo, tais condutas são tão graves ao controle aduaneiro, que se decidiu considerá-las danosas por si mesmas, despidiendas quaisquer considerações ulteriores. A realização de uma operação de comércio exterior por encomenda, ou seja, envolvendo um importador e um encomendante pré-determinado, encontra amparo legal na legislação, porém exige, para fins de externar a sua regularidade, observância de que as pessoas envolvidas não devam ser ocultadas ao fisco nos documentos e declarações prestadas ao ente fiscalizador por ocasião da operação de importação. Na operação em análise, verifica-se que o registro da declaração de importação foi realizado com a ocultação do encomendante pré-determinado, a empresa SIEMENS; ou seja, sem observância da legislação.	A nosso ver, a fiscalização peca por ter sido encerrada precocemente, sem efetivamente verificar os riscos e responsabilidades (em que pese haver disposições sobre riscos e responsabilidades nos contratos, restaria saber se são aplicáveis a vestuário e relógios, por exemplo), de modo a poder concluir que, de fato, o que ocorreu, foi uma “importação por encomenda”, segundo os critérios que a própria fiscalização fixou, e aqui já reproduzidos. Assiste razão, assim, à defesa, quando argumenta que a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar ser a operação uma “importação por encomenda”, ou ter havido fraude ou simulação, condutas dolosas que não se confundem com a prestação incorreta de informações, ou a divergência de entendimento sobre um tema jurídico.	Pelo exposto até aqui, não se está a infirmar a ocultação fraudulenta do real adquirente a MEGACOM mediante artifícios fraudulentos ou simulados. Ao contrário, entendo sim a presença de indícios que exigiriam aprofundamento nas investigações para que restasse configurado e comprovado o ilícito doloso com fins à ocultação dos intervenientes. O presente caso consubstancia-se na ausência de elementos comprobatórios, em seu conjunto, da prática dolosa, mediante fraude e/ou simulação, da ocultação da Megacom pela PROAD segundo os quais a fiscalização não logrou êxito em fazer prova da infração capitulada no inciso V, do art. 23 do DL 1.455/76, tanto pela ausência de documentos como na enunciação dos fatos indiciários cuja correlação lógica não amparam as conclusões expostas. In casu, não evidenciada incompatibilidade entre o negócio declarado e o relato dos fatos na linguagem das provas, necessária à formação da certeza jurídica a este julgador. Ao meu ver, não se provou a autoria nem a materialidade da infração e, “uma vez não provada a autoria, há ilegitimidade

Elementos	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma nº 3401-004.384	Acórdão Paradigma nº 3201-003.648
	Foi desrespeitada especificamente a legislação que estabelece os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora, constantes da IN SRF nº 634, de 2006.		passiva; não provada a materialidade, inexistente infração a ser punida".
Provas	Aptas para comprovação da interposição fraudulenta.	Não comprovam a acusação fiscal.	Não comprovam a acusação fiscal.
Resultado	Negado provimento ao recurso.	Dado provimento ao recurso.	Dado provimento ao recurso.

Entendo que, para cada decisão comparada, houve a análise e valoração das provas específicas de cada processo.

A decisão recorrida entendeu que os elementos comprobatórios da interposição fraudulenta foram relacionados pela fiscalização:

- a existência de contrato entre SIEMENS e PROTENDIDOS, prévio ao registro das DI, por meio de ordens de compra (fls. 277/279), datadas de 14/10/2013, tendo um único destinatário das mercadorias importadas, a SIEMENS, conforme esta declara em resposta a intimação efetuada pelo fisco (fls. 272/273);
- a relação societária entre a exportadora no exterior e a importadora no Brasil (fls. 07/08), respectivamente DYWIDAG e PROTENDIDOS DYWIDAG (fls. 59/61), a qual não foi declarada nas DI;
- no registro das DI a PROTENDIDOS declara-se importador e adquirente das mercadorias ali descritas, logo que as operações ocorridas foram declaradas como por sua conta e ordem própria (fls. 49/51);
- as mercadorias, depois do desembaraço foram enviados diretamente a SIEMENS, por terem sido vendidas conforme Nfe 000.006.724 (fls. 14) sem sofrer qualquer tipo de processo de industrialização por parte da PROTENDIDOS ou armazenamento em suas instalações;

Conforme consta da decisão de piso, os fatos foram verificados com base no teor da resposta a intimação (fls. 272/273), destacando-se as dos itens 1, 4 e 8, que a SIEMENS enviou à auditoria fiscal, por meio da qual confirma que tinha ciência de que os produtos encomendados juntamente a PROTENDIDOS, previamente ao registro da DI, seriam importados e depois entregues diretamente nas suas instalações de TRAIRI-Ceará:

Além disso, evidenciou-se a realização de encomenda prévia de produto a ser importado porque na Nota de Compra (fls. 279) havia a cláusula CIF (custo, seguro e frete) dos INCOTERMS (Termos Internacionais de Comércio). Estes servem, conforme se anotou na decisão de piso, para definir, dentro da estrutura de um

contrato de compra e venda internacional, os direitos e obrigações recíprocos do exportador e do importador.

Para o paradigma nº 3401-004.384:

O que se percebe, no caso, é baixo vínculo da autuação com a real motivação da construção da teoria da chamada “interposição fraudulenta”, e pouca preocupação da fiscalização em aprofundar a consistência probatória da autuação (principalmente no que se refere ao risco da operação e importação), contentando-se com o que ela própria denomina de “descumprimento de obrigação acessória”, que consistiria em “simulação” pela possibilidade de “quebra da cadeia do IPI”, e seria dolosa porque reiterada. Insuficientes, a nosso ver, as razões de autuação, para que se possa identificar efetivamente, no caso, uma ocultação mediante fraude ou simulação, ou uma interposição fraudulenta de pessoas. Quando muito, haveria, no lançamento, elementos para a aplicação de penalidade por prestação de informação incorreta ou para o aprofundamento das investigações, à luz de análise pormenorizada dos contratos entre o exportador e as empresas “HARLEYDAVIDSON” e “HDSP” (todos disponíveis nos autos – fls. 13283 a 13516). Do conteúdo disponível dos referidos contratos poderia o fisco ter extraído elementos para verificar efetivamente carga de responsabilidades e riscos do negócio, e esclarecer dúvidas sobre o teor de disposições específicas. Há contratos da americana “Harley Davidson Motor Company” com a “HARLEYDAVIDSON” (fls. 13283 a 13311 – em português), e com a “HDSP” (fls. 13416 a 13470 – em português), entendidos como não aplicáveis ao caso, pela fiscalização (fl. 14231), e contrato entre a “HARLEY-DAVIDSON” e a “HDSP” (fls. 13336 a 13371 – em português), do qual a fiscalização apenas extrai a cláusula 6.1, que afirma que a “HDSP” (concessionário) não poderia comprar produtos de outra fonte que não a “HARLEYDAVIDSON” (fabricante).

(...)

A nosso ver, a fiscalização peca por ter sido encerrada precocemente, sem efetivamente verificar os riscos e responsabilidades (em que pese haver disposições sobre riscos e responsabilidades nos contratos, restaria saber se são aplicáveis a vestuário e relógios, por exemplo), de modo a poder concluir que, de fato, o que ocorreu, foi uma “importação por encomenda”, segundo os critérios que a própria fiscalização fixou, e aqui já reproduzidos.

Assiste razão, assim, à defesa, quando argumenta que a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar ser a operação uma “importação por encomenda”, ou ter havido fraude ou simulação, condutas dolosas que não se confundem com a prestação incorreta de informações, ou a divergência de entendimento sobre um tema jurídico.

Portanto, resta improcedente o lançamento, por carência de fundamentação, o que nos dispensaria de analisar os dois argumentos referentes ao dimensionamento das multas aplicadas. No entanto, cabe destacar, a título de esclarecimento, que a multa aplicada, se amoldada ao caso com concreto,

encontraria expressa previsão legal, não podendo ser afastada por este colegiado administrativo em nome da proporcionalidade ou da vedação ao confisco (constitucionalmente estabelecida apenas para tributos), como plasmado na Súmula CARF nº 2.

E para o paradigma nº 3201-003.648:

Os únicos documentos trazidos aos autos para fundamentar as acusações foram (i) planilhas elaboradas pela própria fiscalização indicando, sinteticamente, (a) os números das DIs, das notas fiscais de entrada e saída e dos contratos de câmbio, com respectivas datas, (b) a descrição das mercadorias importadas e seus valores; (ii) cópias das contas "adiantamento de Clientes" no Livro Razão, e (iii) imagem do campo "Informações Complementares" das DIs.

Inferre-se dos autos que não há comprovação de fraude e simulação, porém, alguns indícios diante dos quais a fiscalização não se aprofundou na investigação, ou ao menos na demonstração, que comprovaria que os valores repassados pela MEGACOM representavam não meros adiantamentos (parciais ou integrais) à concretização da transação comercial entre ambos, mas sim o pagamento (parciais ou integrais) para a efetivação da aquisição da mercadoria no exterior. Ou seja, para a caracterização da interposição de terceiro, deveria restar configurado que os recursos para a importação foram providenciados pela real adquirente e não pela importadora, mediante o ajuste doloso.

De se assentar que não há nos autos demonstração da correlação entre datas e valores das aquisições de mercadorias no exterior e seu pagamento (liquidação do câmbio) e os valores adiantados pela suposta real adquirente. Ausente tal demonstração, não se permite alegar que a PROAD somente registrou as DI's mediante prévios pagamentos das aquisições das mercadorias ao exportador pela MEGACOM, ocultando a situação ajustada com fraude e/ou simulação.

Outrossim, não há nos autos sequer cópia dos extratos das DI's, faturas comerciais, contratos de câmbio, extratos bancários, notas fiscais, contratos comerciais que poderiam, a partir do indício apontado (adiantamento de recursos), construir conjunto probatório direto ou indireto que robusteceria a alegação fiscal de forma a torná-la inarredável.

Quanto à alegação fiscal que a inserção nos campos da DI a informação de que a expressão "N/ REF: MEG", seguida da numeração "001/04" a "043/05", demonstraria o destino predeterminado ou real adquirente das mercadorias desde o registro, não tem a força probatória desejada. A legislação não impede que a mercadoria depois de chegada no País venha a ser negociada mesmo antes de seu desembarço, sendo inclusive prática comum e estratégia negocial de redução de custos.

Esse indício poderia sim, juntamente com outros elementos de prova, evoluírem a ponto de comprovar a destinação das mercadorias importadas desde a aquisição

junto ao fornecedor estrangeiro. Contudo, carecem os autos de prova neste sentido.

Asseverou a fiscalização, no requisito de prova da simulação que esta se encontra assentada nas constatações de que os adiantamentos de recursos financeiros da MEGACOM à PROAD são na verdade direcionados ao pagamento das importações, sem, contudo, especificar quais parcelas e datas destinaram-se à liquidação do câmbio e ao pagamento dos custos relacionados ao despacho aduaneiro (tributos, despesas com armazenagem, descarga, transporte e despachante aduaneiro).

O que se verifica é que em decorrência do procedimento especial de fiscalização na PROAD, autuou-se todos aqueles que tinham com ela operado, sem inquirir sobre a especificidade de cada operação, apenas fazendo-se referência à conta "Clientes Nacionais" do Razão, sem individualizá-los.

Impende ressaltar que as constatações e indícios colhidos pela fiscalização são insuficientes para enquadrar a operação na modalidade "interposição ou ocultação fraudulenta/simulada comprovada", pois que as alegações fiscais não se sustentam, conforme as considerações a seguir:

- Os fatos elencados são indícios por vezes considerados fortes suficientes que exigiriam aprofundar na averiguação de outros elementos que comprovariam a ocultação do real adquirente mediante artifício fraudulento ou simulado.
- A venda de toda mercadoria importada a um único cliente não atesta venda casada premeditada desde a celebração da negociação internacional. Faltaram outros elementos que poderiam apontar a ocultação mediante fraude/simulação, tais como: comprovação de que o real adquirente cliente do importador conduziu a negociação, pagou ou assumiu o encargo pelo pagamento da mercadoria, tem exclusividade na comercialização da mercadoria importada ou sua especificidade é tal que dificulte ou impossibilite a venda para outro cliente do importador, ou ainda, evidentemente a mercadoria não é de "prateleira" caso de determinados dispositivos/máquinas que requeiram fornecimento de soluções técnicas complexas que meros importadores atacadistas não atendem.
- Coincidência ou proximidade de datas entre o desembaraço e o transporte da mercadoria importada diretamente para estabelecimento do cliente-adquirente não constitui venda casada premeditada, eis que é prática usual e revela a eficiência logística e comercial do importador; ademais, não há empecilho legal para a venda da mercadoria logo após a efetivada a negociação internacional.
- A exigência do importador de pagamentos antecipados pelos clientes adquirentes de mercadoria negociada no exterior não revela compra casada. O pagamento, integral ou parcial, constitui negócio válido e usual e tem por objeto garantir o compromisso assumido pelo cliente.

- Inexiste nos autos qualquer evidência do vínculo entre a MEGACOM e o fornecedor ou exportador estrangeiro. Faltou o conjunto probatório mínimo capaz de apontar o pagamento da importação pela MEGACOM.

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

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

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

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

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

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

A interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior é definida como a participação de terceiro agente em operação de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o sujeito responsável pela operação, praticada mediante fraude ou simulação.

A autoridade lançadora deve trazer elementos de prova para caracterização de interposição fraudulenta, a prova deve ser efetiva e inequívoca. Dessa forma, deve ser comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante o cometimento da fraude ou simulação.

Nesse sentido, as três decisões tomaram para análise essa mesma premissa, tendo os resultados espelhado a suficiência do conjunto probatório colacionado em cada caso pela fiscalização. Logo, os resultados antagônicos entre a decisão recorrida e os paradigmas residem na valorização dessa prova.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro