



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10611.720284/2018-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.327 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente AGCOMEX COMERCIAL EXPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 16/08/2013, 30/06/2014, 02/12/2014

IMPORTAÇÃO. OMISSÃO DO REAL ADQUIRENTE. ILÍCITO COMPROVADO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Quando constatado pela autoridade fiscal o descumprimento de obrigação acessória pelo importador nas operações de importação por encomenda, dentre os requisitos impostos nos diplomas legais vigentes, em especial na Lei nº 11.281/2006 e na IN SRF nº 634/2006, com o nítido intuito de acobertar o real beneficiário da mercadoria, é cabível a pena de perdimento, podendo ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Larissa Nunes Girard.
(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Larissa Nunes Girard (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Sobre o objeto da autuação, tendo a administração fiscal constatado a ocultação do real adquirente da mercadoria importada, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros em importação de mercadoria, que contra a empresa Recorrente fora aplicada a pena de perdimento convertida em multa de 100% do valor aduaneiro correspondente as mercadorias importadas.

A fim de relatar de forma fidedigna todos os atos realizados até a decisão pelo órgão de primeira instância administrativa, que traslado o relatório da decisão recorrida:

Relatório

O presente processo refere-se ao auto de infração (fls. 3/6) lavrado para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, nos termos do art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n.º 1.455/1976, no valor de R\$ 9.657,44.

Conforme o Relatório de Conclusão da Ação Fiscal (fls. 41/71), a AGCOMEX COMERCIAL EXPORTADORA LTDA, doravante denominada AGCOMEX, promoveu a importação de diversas mercadorias em seu nome próprio, sendo partes e peças de embarcações, todavia se apurou que estas mercadorias tinham como importador de fato Sérgio Lins Andrade, CPF 235.755.577-72.

A fiscalização constatou que a empresa AGCOMEX é, de fato, de propriedade indireta de Sérgio Lins que a controla por meio de outras empresas das quais é sócio.

Foram realizadas diligências que revelaram que os locais em que as empresas citadas estariam localizadas são escritórios e que não possuem condições físicas para o depósito das mercadorias importadas.

A totalidade das mercadorias importadas tiveram como destinatário Sérgio Lins Andrade, sendo que as notas fiscais de entrada e saída foram emitidas no mesmo dia e em sequência – a nota fiscal 2960 dava entrada, a 2961 dava saída; a 3389 deu entrada, a 3390 deu saída e a 3520 deu entrada, a 3521 deu saída.

A filial da AGCOMEX em São Paulo não possui funcionários, de acordo com as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), em nenhum mês entre os anos de 2012 e 2017.

Concluiu, assim, a fiscalização que as importações foram realizadas no interesse de Sérgio Lins Andrade que se manteve oculto nas operações, mediante interposição fraudulenta, bem como houve a cessão do nome da AGCOMEX para a realização destas importações.

Procedeu-se então à revisão aduaneira das Declarações de Importação (DI)

n.º 13/1601895-6, 14/1224099-0 e 14/2328576-1, e lavrou-se o auto de infração do presente processo para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no art.23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976.

Foi autuado na condição de responsável solidário, Sérgio Lins Andrade, conforme dispõe o art. 95, incisos I, IV, V e VI, do Decreto-lei n.º 37/1966 - Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 72/73.

Regularmente cientificados (fls. 78/80), os interessados apresentaram impugnação tempestiva conjunta às fls. 83/96, na qual, em síntese, alegam que:

A fiscalização abstraiu a exigência legal que prevê a necessidade de comprovação da existência de fraude ou simulação, com demonstração do dolo das partes, o que jamais foi realizado, de modo que inexistente qualquer mácula na boa-fé dos impugnantes nas operações, os quais inclusive se sujeitaram a carga tributária muito superior à que seria imputada na operação “real” que aponta a fiscalização;

O lançamento é insubsistente, pois não houve fraude ou simulação nas operações;

A legislação não permitiu a aplicação irrestrita da pena de perdimento para qualquer operação em que o real adquirente não é o importador;

Nos casos em que restar comprovado que houve fraude, dolo ou simulação na ocultação do real importador e não mero descumprimento de obrigação acessória, aplica-se a pena de perdimento das mercadorias, passível de conversão em multa de 100% do valor aduaneiro, bem como a pena por cessão de nome de 10% do valor aduaneiro. E nos demais casos, em que não ficar comprovada a fraude, dolo ou simulação na ocultação do real importador, aplica-se multa pecuniária de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, sem a aplicação da multa por cessão de nome;

A condição para que seja aplicada a pena de perdimento é a de que fique demonstrado pela fiscalização que o real destinatário da mercadoria não "*deixou de ser informado*", mas que foi "*ocultado dolosamente*", visando algum objetivo espúrio ou obtenção de alguma vantagem indevida;

A fiscalização não logrou comprovar a ocorrência de conduta fraudulenta, dolosa ou objeto de simulação visando enganar o controle aduaneiro;

Ainda que se entenda pela aplicação da pena de perdimento em razão do lapso cometido pelos impugnantes, a multa deve ser no patamar de 1%, conforme estabelecido no Decreto-lei n.º 1.042/1969, Medida Provisória n.º 2.158-35 e Regulamento Aduaneiro, pois não houve qualquer prejuízo à arrecadação dos tributos aduaneiros ou à fiscalização;

Requer o provimento da impugnação para cancelar a aplicação da multa aduaneira em tela, em razão da atipicidade da conduta e da ausência de dolo, fraude ou simulação;

Subsidiariamente, requer a relevação da pena de perdimento com redução da multa ao patamar de 1% do valor aduaneiro.

É o relatório.

Após minuciosa análise dos fatos e dos elementos probatórios acostados aos autos, a 2ª Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, restando assim ementado (fls. 811/817 dos autos):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 16/08/2013, 30/06/2014, 02/12/2014

DISPENSA DE EMENTA.

Acórdão dispensado de ementa, conforme Portaria RFB n.º 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Posteriormente, a empresa Recorrente e o seu responsável solidário foram devidamente intimados da manutenção da penalidade pelo juízo *a quo* e contra o resultado, em uma única peça, ambos interpuseram recurso voluntário arguindo, em resumo: (i) que não demonstrado pelo agente fiscal autuante, tampouco reconhecido pelos Recorrentes a ocorrência de fraude ou simulação na operação realizada a incorrer na sanção imposta; (ii) reconhecer o lapso no cumprimento das obrigações acessórias atinentes ao controle de importações e, que por isso, injusta a pena de perdimento aplicada cabendo, em último caso, apenas a multa pecuniária prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro; e, (iii) que a operação "por encomenda", apesar de não informada nas declarações de importação por mera desatenção, é lícita, tendo os tributos inerentes a operação recolhidos, declarados, notas fiscais emitidas e escriturados e que não houve comprovação pela fiscalização irregularidades/ilegalidade na importação.

Os autos foram a mim distribuídos para análise e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Uma vez atendidos aos requisitos formais de admissibilidade, em especial de tempestividade e de limite de alçada das turmas extraordinárias, que conheço o presente recurso voluntário.

Inicialmente, destaco não ser a primeira vez em que a empresa Recorrente realiza esse tipo de operação, qual seja importação de mercadorias em nome de terceiros, em especial aos seus sócios indiretos, o que será demonstrado ao longo.

Nas razões recursais, a fim de afastar a pena de perdimento, arguiu a Recorrente que cabe, unicamente a fiscalização, a demonstração de conduta dolosa ou fraudulenta pelo sujeito passivo, transcrevo e destaco (fls. 836/837):

18. **Quando a fiscalização aduaneira não sabe quem é o real importador da mercadoria**, esse tipo de controle fica prejudicado, de maneira que visando coibir tal situação se permitiu a aplicação de sanções administrativas e pecuniárias, dentre as quais a de perdimento, que foi a aplicada no caso em tela. Mas é exatamente neste ponto que reside o gravíssimo erro cometido pela fiscalização e mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento: A legislação NÃO permitiu a aplicação irrestrita da pena de perdimento para qualquer operação em que o real adquirente não é o importador informado nas DIs.

19. A penalidade de pena de perdimento e da multa por cessão de nome estão precisamente na exceção à responsabilidade objetiva das infrações aduaneiras, com dispensa da demonstração “da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato” (art. 673, Parágrafo Único do Regulamento Aduaneiro). A primeira tem sua aplicação condicionada à comprovação de ocorrência de “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação”, enquanto a segunda de que a cessão de nome foi feita “com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”.

20. **Trata-se, portanto, de tipo sancionador que exige a demonstração de dolo na ocultação do real importador/falha documental** e não mero descumprimento da obrigação acessória aduaneira, pois, caso contrário, a única penalidade a ser aplicada é a multa pecuniária de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro.

21. Verifica-se, portanto, **que a condição sine qua non para aplicação da pena de perdimento é que fique demonstrado inequivocamente pela fiscalização, que o real destinatário da mercadoria não “deixou de ser informado”, mas que, em realidade, foi “ocultado dolosamente”, visando algum objetivo espúrio ou a obtenção de alguma vantagem indevida.**

22. A aplicação da **sanção em questão**, em razão da exigência do seu tipo, **tem motivação vinculada, no qual deve ser demonstrada de maneira explícita o dolo na conduta do interveniente, sendo certo que, o ônus da prova relativo à demonstração da ocorrência dos atos infracionais é do Fisco**, como também entende este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do recentíssimo precedente exemplificativo a seguir transcrito:

Ainda afirma que não há provas pela fiscalização de qualquer irregularidade ou ilegalidade na importação realizada.

De pronto saliente, é incontroverso a ocultação do real adquirente da mercadoria importada quando os próprios Recorrentes reconhecem a “desatenção” nos cumprimentos das obrigações acessórias em relação a Declaração de Importação.

Posto isto, vou direto ao ponto. É cediço que as importações se dão de forma direta ou indireta, sendo esta por meio de intermediário nas modalidades de importação “por conta e ordem” ou “por encomenda”.

In casu, afirmam os Recorrentes a realização de importação na forma “por encomenda”, sendo o caso apreciado nessa categoria.

Para o período em exame, vigiam os seguintes Diplomas:

IN SRF n.º 634/2006:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.**

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

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

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

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

Art. 4º O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.

LEI N.º 11.281, DE 20 DE FEVEREIRO DE 2006.

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

[omissis]

§ 3º Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei n.º 11.452, de 2007)

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Interpretando os dispositivos supra transcritos, conclui-se que nos casos de importação “por encomenda”, deve o importador, **obrigatoriamente**, realizar a importação com recursos próprios, vincular no Sistema Siscomex o real destinatário (adquirente/encomendante), sendo esta pessoa jurídica.

O que não foi feito pelos Recorrente, assim recai sobre eles a responsabilidade solidária, prevista no art. 32 do Decreto-Lei 37/66 e o art. 14 da IN SRF n.º 634/2006:

Art. 32. É responsável pelo imposto:

[omissis]

Parágrafo único. É responsável solidário:

[omissis]

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (Incluída pela Lei n.º 11.281, de 2006)

Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.

Quanto ao argumento empregado pelos Recorrentes de que a importação fora “por encomenda” e que por um “lapso” tal informação não foi apontada nas DI’s, restando, apenas descumprido a obrigação acessória e, ainda, que insuficiente a comprovar a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, melhor sorte não assiste aos Recorrentes.

Apesar da assertiva, além de reconhecerem a irregularidade na importação, porque não efetivada em DI as informações corretas sobre o real adquirente – matéria incontroversa -, em nenhum momento trouxeram os Recorrentes provas a demonstrar a relação negocial entre eles, em último caso a mostrar que existiu uma encomenda pré-determinada, com suas condições, ônus e mais disposições previamente estipuladas.

A legislação é clara e severa ao exigir o cumprimento de requisitos nas operações de importação “por encomenda”, sobretudo a vinculação do importador ao encomendante na DI apontando dados cadastrais, prazo ou operações firmados em contrato, que o beneficiário seja pessoa jurídica, já que não é possível a inserção de dados da pessoa física como encomendante nos sistemas da aduana e que o ônus na importação seja custeado, exclusivamente, pelo importador sem qualquer adiantamento pelo encomendante.

Isto posto, acertada a decisão recorrida ao asseverar:

Cumpram-se ainda destacar que a legislação de regência não prevê a importação por pessoas físicas utilizando as modalidades de importação por conta e ordem de terceiro ou de importação para encomendante predeterminado.

Esse fato foi objeto da Solução de Consulta Disit/SRRF07 n.º 18, de 25 de fevereiro de 2013, cuja ementa se reproduz a seguir (grifou-se):

IMPORTAÇÃO. PESSOA FÍSICA. CONTA E ORDEM. ENCOMENDA. A importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda são operações vedadas a pessoas físicas, seja como importador, adquirente ou encomendante.

DISPOSITIVOS LEGAIS: MP n.º 2.158-35, de 2001, artigos 80 e 81; Lei n.º 11.281, de 2006, artigo 11; IN SRF n.º 225, de 2002, arts. 2º e 3º; IN SRF n.º 247, de 2002, art. 12; IN SRF n.º 634, de 2006, arts. 2º e 3º.

Observe-se que, em 28/12/2018 foi publicada a Instrução Normativa RFB n.º 1861, de 27 de dezembro de 2018, a qual revogou as IN SRF n.º 225, de 18 de outubro de 2002, e IN SRF n.º 634, de 24 de março de 2006, além de artigos da IN SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002. Todavia, a novel norma manteve a disciplina de importações apenas por pessoas jurídicas nas modalidades por conta e ordem de terceiro e por encomenda, ou seja, manteve o entendimento de que essas modalidades de importação não podem ser realizadas por pessoas físicas.

Em resumo, mesmo que ocorrido um “lapso”, como sugerido pelos Recorrentes, cabia a eles trazer a discussão algum documento que expusesse a transação por eles acertado, até

porque o ônus probante recai sobre o sujeito passivo que alega regularidade nos deveres previstos em lei.

Por último, na defesa apresentada alegam os Recorrente que houve dupla tributação sobre as mercadorias, replico (fl. 840):

33. O item (b) foi o único que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento tentou rebater, mas igualmente sem sucesso. A importação através da AGCOMEX, que não é beneficiária de qualquer incentivo fiscal ou carga tributária favorecida, não traz qualquer vantagem fiscal em comparação com a importação direta, muito pelo contrário. Caso a importação tivesse sido direta as mercadorias não teriam sido sujeitas à dupla incidência de IPI, ICMS e tampouco à incidência de PIS e COFINS sobre a receita de venda e do IRPJ/CSLL sobre o lucro, que foram repassados ao Sr. Sergio Lins e inquestionavelmente majorou o custo de aquisição das mercadorias.

De mais a mais, os Recorrentes ao sugerirem (fl. 840):

34. E não procede a alegação de que o fato dos tributos aduaneiros serem passíveis de creditamento (em relação aos tributos não-cumulativos) para compensação com outras saídas tributadas afastaria a conclusão de que há agravamento do ônus tributário. O encontro de contas dos tributos não-cumulativos, mediante conta gráfica, não é feita individualmente com base em cada entrada ou saída, mas sim como um todo, levando em consideração toda a apuração do período.

Ao contrário do arguido, com razão a fiscalização em suas razões no auto de infração lavrado, isso porque o encomendante pode apropriar-se do IPI destacado na nota fiscal expedida pelo importador, nos casos em que o produto for tributado na saída ou, não ocorrendo, haja previsão expressa para a manutenção do crédito do IPI.

Fazendo leitura dos documentos acostados aos autos, não verifico a suposta “dupla incidência” dos tributos alegada pelos Recorrentes, apenas destaque de IPI e ICMS nas notas de entrada e saída, sem demais destaques, não podendo confirmar a ocorrência de recolhimento deles.

Logo, mais uma vez, sensato o juízo *a quo* quando sustenta:

Além disso, não é demais registrar que importações realizadas por empresa que revende as mercadorias importadas diretamente ao consumidor final geram créditos tributários relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados e PIS/Pasep-importação, bem como de Cofins-importação, na modalidade não cumulativa, que podem ser aproveitados em operações futuras, ou seja, ainda que, eventualmente, os créditos tributários não possam ser utilizados pela importadora na operação de venda subsequente, esses créditos restarão contabilizados para o aproveitamento em outras operações de venda. Assim, a questão de maior ou menor incidência tributária, como argumento para justificar o procedimento adotado, não se sustenta, pois depende do interesse fiscal dos intervenientes.

Finalmente, sobre o argumento de que a prova da ilegalidade pelos Recorrentes cabe ao fisco, não perdura, como vastamente abordado, além e reconhecido pelos Recorrentes a irregularidade na importação por não observância a obrigação acessória, nos autos há elementos suficientes a evidenciar a irregularidade na operação executada pelos Recorrentes, portanto como bem asseverado no voto recorrido a penalidade deve ser aplicada quando identificado o ilícito e nos moldes previstos em lei:

Relativamente à alegação de que não haveria razão para a ocultação do real destinatário das mercadorias, pois esse teria plena capacidade financeira para arcar com as importações e, ademais não haveria lógica em realizar importações pela empresa, nas quais a incidência tributária seria em valor superior àquelas realizadas diretamente pelo adquirente, há que se lembrar do caráter objetivo das infrações tributárias e aduaneiras.

Esse instituto, qual seja, que as infrações tributárias e aduaneiras independem da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato, está insculpido no art. 136 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no artigo 94, § 2º, do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966.

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966 Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

(...)

2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O afastamento dessa determinação somente pode ser acatado quando expressamente disposto em lei, o que não é o caso dos autos. Ao contrário, a pena deve ser aplicada sempre e quando restar comprovada a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação, inclusive nos casos de interposição fraudulenta de terceiro, o que se depreende do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976.

Por fim, sublinho que em caso similar ao presente, a 2ª Turma, da 3ª Câmara, da 3ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no bojo do procedimento administrativo n.º 10611.720860/2017-85, por meio do Acórdão n.º 3302-007.953, em aguçada sensibilidade, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário da empresa AGCOMEX Comercial Exportadora LTDA, ora Recorrente, porque constatado a cessão de seu nome, inclusive documentos, a terceiros com intuito de acobertar o real beneficiário da mercadoria e, assim, obter vantagens na seara tributária como dano ao erário, prejuízo ao controle aduaneiro, incentivos fiscais, sonegação fiscais, dentre outras.

Ademais, não houve comprovação pela empresa de que a importação teria se dado por encomenda, como por ela dito.

Cito os argumentos despendidos no referido *decisum*:

(ii) ausência de demonstração de fraude e simulação

A recorrente sustenta que não houve qualquer tipo de fraude ou simulação nas operações de importação objeto da autuação, tendo ocorrido mero lapso no cumprimento das obrigações acessórias atinentes ao controle de importações, fato que resultou, inclusive, em prejuízos a si e a ao seu acionista indireto, adquirente da mercadoria. Segundo a recorrente, a legislação não permitiu a aplicação irrestrita da multa por cessão de nome para qualquer operação em que o real adquirente não é o importador indicado nas declarações de importação. A incidência da multa dependeria, nesse caso, da “intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato”, sendo uma exceção à responsabilidade objetiva quanto às infrações aduaneiras. A recorrente aduz que o erro da fiscalização consistiu na falta de comprovação de que ocorreu “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação”, e que a cessão de nome se deu “com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”. A incidência da multa, explica a recorrente, “exige a demonstração de dolo na ocultação do real importador/falha documental e não mero descumprimento da obrigação acessória aduaneira”, caso contrário, apenas a multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias será aplicável. Sustenta, ainda, que o ônus da prova cabe ao Fisco. Recorte-se, ainda, do recurso, as seguintes alegações:

35. Ultrapassado este ponto, o cerne da controvérsia dos presentes autos passa a ser se a Autoridade Fiscal logrou êxito na fundamentação jurídica e probatória do lançamento em cumprir seu ônus de demonstrar que a conduta da Recorrente foi realmente fraudulenta, dolosa ou objeto de simulação, visando enganar o controle aduaneiro, sob pena de cancelamento da autuação. E, a despeito das mais de cinquenta páginas do Relatório de Conclusão da Ação Fiscal e as razões expostas no Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a constatação é de que a fiscalização sequer chegou perto de qualquer comprovação deste jaez.

36. A Recorrente sequer pretende discutir que as Importações foram realizadas visando a destinação dos bens para o Sr. João Pedro, que por absoluta comodidade optou por escolher a AGCOMEX, empresa em que é acionista indireto, para intermediar as transações, sem qualquer adiantamento de recursos, desde o exterior até a revenda, com a obtenção de receitas tal como qualquer outra trading company. Este fato é incontroverso e, mais do que isso, sequer é impactante, pelo simples fato de que esta operação é completamente lícita.

37. Tampouco há discussão sobre o fato de que, a despeito de se tratar de uma importação por encomenda, esta situação não foi informada nas Declarações de Importação que ampararam as operações por um lapso no cumprimento de uma das infundáveis obrigações acessórias definidas em Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil.

38. Todavia, embora estes fatos sejam suficientes para demonstrar que houve o descumprimento de uma obrigação acessória de informar o encomendante nas Declarações de Importação, elas não são suficientes para comprovar que houve fraude, dolo ou simulação por parte da Recorrente, em especial porque no caso concreto, todas as provas e indícios são em sentido inverso!

Compulsando o Relatório de Conclusão da Ação Fiscal (fls. 11 a 57),¹ observa-se que a fiscalização traçou, de forma minuciosa, os contornos fundamentais das operações de importação realizadas pela recorrente, chegando à conclusão que: (i) todas as mercadorias importadas – peças e partes de automóveis - foram revendidas a uma mesma pessoa, a saber, o Sr. João Pedro, acionista indireto da AGCOMEX e sócio de empresa de manutenção e reparação de veículos (SCUDERIA); (ii) as mercadorias importadas foram destinadas diretamente para o endereço do sócio do Sr. João Pedro na empresa SCUDERIA, não tendo sido armazenadas pela AGCOMEX - as datas de emissão das notas fiscais de entrada e saída das mercadorias são muito próximas; a importadora não possuía infraestrutura de armazenagem nem empregados registrados em GFIP; (iii) o Sr. João Pedro, com expertise na importação de veículos e com ingerência na empresa AGCOMEX, foi o real responsável pela importação das mercadorias.

Nesse estágio do processo, resta incontroverso que as importações destinavam-se ao Sr. João Pedro, tendo a própria recorrente caracterizado a transação como importação por encomenda. Nesse ponto, a recorrente defende a licitude da operação, alegando que ocorreu mero lapso no cumprimento da obrigação acessória de informar, na DI, que as importações eram por encomenda.

A controvérsia que remanesce refere-se à questão de saber se as transações efetuadas pela recorrente representam importações legítimas, tendo ocorrido simples equívoco na prestação de obrigação acessória, ou se aquelas operações caracterizam cessão de nome, mediante disponibilização de documentos próprios, com ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das importações.

Antes de tratar diretamente a questão controvertida nos autos, há que se lançar algumas premissas fundamentais, sobre as quais se apoiará a análise do caso concreto. Vejamos.

Ninguém questiona que as transações de comércio exterior apresentam um espectro de situações que pode causar prejuízos ao controle aduaneiro e estatal, ao próprio comércio

exterior, etc. Entre as variadas situações prejudiciais ou lesivas, podemos citar, por exemplo: (i) blindagem do patrimônio do real adquirente; (ii) aproveitamento ilícito de incentivos fiscais; (iii) fraude aos controles de habilitação para o comércio exterior; (iv) sonegação de tributos; (v) lavagem de dinheiro; (vi) ocultação de origem patrimonial; (vii) burla às restrições de importação, etc.

Diante dessas situações, coube ao legislador a elaboração de um arcabouço normativo bastante metucioso, voltado à regulação do comércio exterior como um todo, estabelecendo rígidas formalidades, deveres instrumentais estritos e sanções as mais variadas, na busca de coibir, minimizar ou punir práticas de potencial valor lesivo ao controle aduaneiro e estatal, ao comércio exterior, à indústria nacional, etc.

Em face de uma tal realidade densamente regulada, não resta margem ao aplicador do direito para a aferição da intenção do agente, do dano in concreto ao Erário nem mesmo de prejuízos ao Estado: tais considerações estão restritas ao escopo de atuação do legislador. Este, diante das variadas situações da vida que poderiam ser caracterizadas como práticas lesivas (ou potencialmente lesivas) ao comércio exterior e aos interesses do Estado, estabeleceu uma minuciosa trama normativa destinada a regular, de forma metuciosa e estrita, inúmeros aspectos das operações de comércio internacional.

Nesse contexto, a responsabilidade por infrações à legislação aduaneira deve ser entendida como responsabilidade objetiva – diferentemente do que alega a recorrente, sem remissões a intenções nem considerações sobre dano ou prejuízo concreto (ao Erário, controle aduaneiro, etc.) para sua caracterização: ao legislador cabe tal papel axiológico e de política normativa.

Pois bem. No domínio das importações, a Lei nº. 11.281/2006 introduziu a denominada importação por encomenda. Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 634/2006, em cumprimento ao art. 11 da referida lei, estabeleceu as regras a serem observadas naquela modalidade de importação. Vejamos, então, as regras introduzidas pela IN SRF nº. 634/2006:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e nos incisos I e II do § 1º do art. 11 e nos arts. 12 a 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, resolve:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

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

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

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

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

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

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

Art. 4º O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.

Art. 5º O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada.

Da leitura dos dispositivos transcritos, observa-se um conjunto de regras básicas destinadas a regular a importação por encomenda. Já no primeiro artigo, a instrução normativa estabelece que o controle aduaneiro da importação por encomenda deverá seguir os preceitos ali enunciados, entre os quais: (i) prévia vinculação do importador ao encomendante, no SISCOMEX, devendo este último estar habilitado no SISCOMEX e apresentar, à unidade de fiscalização aduaneira de seu domicílio, requerimento com a indicação de seu nome, CNPJ e informações sobre prazo e operações avençadas com o importador; (ii) informação, pelo importador, em campo próprio da DI, do número de inscrição do encomendante no CNPJ.

No caso concreto, observa-se que nenhum dos preceitos acima enunciados foram observados nas importações que resultaram na autuação: (i) não houve vinculação do importador ao encomendante no SISCOMEX; (ii) não se deu a habilitação do encomendante no SISCOMEX; (iii) não houve requerimento do encomendante à Receita Federal e (iv) o importador não trouxe, em campo próprio da DI, a identificação do encomendante nem tampouco informou a modalidade de importação por encomenda. Em síntese: todas as regras elementares para a importação por encomenda foram negligenciadas nas transações que a recorrente afirma terem sido feitas sob encomenda.

Como se vê, não é mero lapso de prestação de informação nas DIs que representa o fundamento da autuação. Como bem sublinhou a autoridade fiscal, em seu relatório final que embasa o auto de infração, não foram observadas as normas que forjam o regime específico da importação por encomenda.

Acrescente-se a isso o fato de que o destinatário da alegada importação por encomenda é pessoa física, impossibilitada de operar no comércio exterior por meio de tal modalidade de importação: tal restrição está expressa nos preceitos que regulam a importação por encomenda e não representa, como defende a recorrente, indevida restrição interpretativa dada pela Receita Federal ao termo "empresa". Entendo, portanto, que a autuação é consistente. Primeiro, porque as operações declaradas como importações diretas não correspondem às transações efetivamente ocorridas. Segundo, porque nas operações efetivamente ocorridas, não foram observadas as regras e formalidades prescritas na legislação, especialmente aqueles deveres instrumentais que se destinam à caracterização da transação de comércio exterior e das partes nela envolvidas.

Se as importações foram por encomenda – como afirma a própria recorrente –, a falta de adequada caracterização da operação de importação, a ausência de vinculação das partes

envolvidas, a falta de habilitação do encomendante, de sua identificação nas declarações de importação, de seu requerimento à autoridade aduaneira, com a informação das datas e operações avençadas, tudo isso, enfim, não representa mero lapso no cumprimento de “infundáveis obrigações acessórias”, mas concreta ocultação do real beneficiário das mercadorias importadas: deixar de cumprir, de forma reiterada e sistemática, diversas obrigações acessórias que possuem (entre outras) a finalidade de determinação e identificação do encomendante representa objetiva ocultação do real beneficiário.

Sintetizando o raciocínio até aqui: 1- a empresa importadora realizou, segundo ela mesma afirma, importação por encomenda; 2- não foram seguidos os procedimentos normativamente previstos para caracterizar a transação de importação e todos os seus intervenientes (importador e encomendante); 3- não foram observados os procedimentos de vinculação, habilitação e requerimento por parte do encomendante; 4- não restou revelado, nas importações realizadas, quem foi o real encomendante, tendo o real destinatário sido identificado através de minucioso procedimento de fiscalização.

A conjugação de todos esses elementos revela a ocultação do real beneficiário da importação de forma estritamente objetiva, sem necessidade de digressão ou tergiversação acerca da intenção do agente (tarefa, na maior parte das vezes, impossível e fadada ao fracasso) ou dos efeitos concretos da ação praticada (muitas vezes, não passíveis de serem aferidos).

Observe-se, ademais, que a própria hipótese de incidência da multa enunciada no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 prescinde da ocorrência de sonegação de tributos, lavagem de dinheiro, dano ao Erário, prejuízo ao controle aduaneiro ou mesmo comprovação de dolo por parte do agente – muito embora o legislador, como visto, tenha estabelecido multas como esta do art. 33 precisamente para coibir todas aquelas práticas ilícitas e lesivas ao comércio exterior, ao controle aduaneiro e estatal.

No caso dos autos, o fato descrito na hipótese de incidência da multa por cessão de nome está plenamente configurado, uma vez que a recorrente figurou como importadora direta em operações de importação que tinham, na verdade, destinatário predeterminado, cuja identificação foi ocultada: fato que se mostra absolutamente claro em face da inobservância reiterada de diversas obrigações acessórias que servem, justamente, para possibilitar a caracterização da natureza da operação de comércio exterior a ser realizada e a identificação de seus intervenientes.

Como se vê, a incidência da multa sob análise não tem como condição sine qua non a comprovação, in concreto, da intenção do agente nem dos efeitos de sua ação, bastando que sejam evidenciados, no caso concreto, (i) a cessão de nome e (ii) a ocultação do real beneficiário das mercadorias importadas (no presente caso, aquelas mercadorias das Declarações de Importação n.º 1307669915 e n.º 1315752958).

É de se lembrar, por oportuno, que a observância das regras que permitem a identificação do real importador assume, no caso dos autos, especial relevância, tendo em vista que o destinatário das mercadorias, o Sr. João Pedro, possuía estreitos vínculos com a empresa importadora, sendo seu acionista indireto, era sócio de empresa de peças de automóveis, possuía comprovada experiência de importação de veículos e destinou as mercadorias importadas ao endereço de seu sócio na empresa de automóveis.

De todo o modo, a simples constatação de que normas elementares destinadas a assegurar a caracterização, controle e identificação da natureza dos negócios efetuados e de seus intervenientes (encomendante e importador) foram ignoradas é suficiente para se concretizar a hipótese de incidência da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007: a inobservância de obrigações acessórias de extrema relevância para o controle das importações representa, por si, a própria ocultação do real beneficiário da operação de importação, dado que os deveres instrumentais negligenciados são essenciais para identificar a natureza dos negócios e as partes envolvidas.

Sublinhe-se, por fim, que a dicção do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 não trata, em momento algum, das categorias “dolo”, “fraude” ou “simulação” – lembre-se que a multa em análise não se confunde com a “interposição fraudulenta de terceiros”, tipo

infracional complexo, que abarca, na verdade, uma série de hipóteses de ocultação fraudulenta e não apenas interposição.

Ao contrário, a infração por cessão de nome conjuga apenas os elementos (i) cessão de nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, visando operações de comércio exterior e (ii) acobertamento do real destinatário, sem trazer qualquer adjetivação no tocante a este último elemento. Despicienda, portanto, toda alegação acerca da necessidade de comprovação de fraude, dolo ou simulação: restando evidenciado, nos autos, que houve ocultação do real destinatário, através da demonstração da não observância das regras cuja finalidade abrange a identificação do real beneficiário da importação, e que a recorrente cedeu seu nome ao real destinatário das mercadorias, está configurada a ocorrência da hipótese de incidência da multa por cessão de nome.

Veja que os argumentos lançados no processo supra exposto se assemelham ao caso em tela, inclusive.

Sobre o tema, cito ainda o acórdão n.º 3401003.811:

Mérito

No mérito, o pedido é pela improcedência do auto de infração, em razão da inexistência de máfé ou dano ao Erário que justifique a aplicação de pena de perdimento às mercadorias importadas pela recorrente.

Quanto a interposição fraudulenta comprovada, a acusação fiscal, destacou que o descumprimento dos requisitos e condições estabelecidos no § 1º, do art. 11, da Lei n.º 11.281/2006, regulada pela IN SRF n.º 634/2006, presume-se a operação de importação como por conta e ordem de terceiro; e o artigo 3º, da IN SRF n.º 634/2006, fixa que o importador deverá informar em campo próprio da DI, o nome do encomendante. Concluindo que a inobservância do requisito formal previsto na legislação, caracteriza a ocultação do real beneficiário da operação de importação, considerando-se dano ao Erário, punível com pena de perdimento, sem auferir nenhuma relevância aos elementos: fraude ou simulação, previstos no tipo tributário infracional do dano ao Erário. Silogismo que fez a Recorrente alegar, por diversas vezes, estar sendo sancionada apenas por suposta falta formal de não ter informado ser o encomendante, em operações de importação feitas por empresa tida como do mesmo grupo.

No caso, presume-se a operação de importação como por conta e ordem de terceiro. Não há presunção de fraude na interposição de pessoas, por opção do legislador que reservou essa presunção legal à situação do § 2º, do artigo 23, do Decreto-lei n.º 1.455/1976.

Na verdade, nessa modalidade comprovada de interposição de pessoas no comércio exterior, na qual a Recorrente é apontada e admite ser a real adquirente das mercadorias, o ponto central da discussão está exatamente na aferição dos elementos subjetivos (fraude ou simulação) do tipo tributário infracional do dano ao Erário, punível com a pena de perdimento. Já quanto a interposição fraudulenta presumida, não há que se falar em elementos subjetivos, visto, presumida a infração e presentes seus elementos objetivos (não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados), completa está a subsunção do fato à norma.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (Incluídos pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

(...)

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 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)

Questão hermenêutica decisiva, interpretar e aplicar a norma contida no inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, no que diz respeito a considerar-se 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. A interpretação literal, numa primeira leitura, nos leva a crer que, na interposição fraudulenta de terceiros, considera-se dano ao Erário, a ocultação, mediante fraude ou simulação.

Desde a impugnação a Recorrente afirma que a ocultação só tem lugar ao se extrair alguma vantagem ilícita, aduzindo no recurso voluntário: "E a autuação não apresentou a PROVA DA SUPOSTA FRAUDE".

Na verdade, a autuação sequer referiu-se expressamente no relatório fiscal aos elementos subjetivos fraude ou simulação como essenciais à caracterização da infração.

Cuidou a decisão recorrida (fls. 3574/3575) em tentar extrair dos autos tais elementos do tipo:

"Perante a Aduana, configura-se a fraude ou simulação quando a operação de importação é formalmente declarada ao Fisco como sendo por conta própria, mas de fato foi realizada mediante interposição de uma empresa, que promoveu a importação por conta e ordem de terceiros ou para encomendante predeterminado, com ocultação do verdadeiro adquirente ou encomendante.

Havendo um terceiro responsável, vinculado à aquisição das mercadorias no exterior, sem que seja consignada sua identificação na DI e nos documentos de instrução, resta evidenciada a ocultação do real responsável pela operação, mediante fraude ou simulação.

Sob essa perspectiva, a nota característica da interposição na importação reside precisamente no fato de a importação ter sido feita por uma pessoa para atender o interesse prévio de outra pessoa em adquirir a mercadoria estrangeira, seja por conta e ordem desta, seja por encomenda.

Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado na operação, ocorrendo todas as vezes que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre determinada parte e outra.

Pode-se distinguir, portanto, duas hipóteses bem delineadas: em uma, cumpre ao fisco instruir o feito com as provas que dêem estribo à sua argumentação. Já na segunda hipótese, a lei cria um meio indireto de prova em favor do Estado (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1.455/1976). Neste último caso, se o contribuinte se omite, deixando de trazer elementos em sentido contrário, arcará com as consequências impostas pela lei.

O cerne da lide é saber se houve ou não a interposição fraudulenta de terceiros nas importações conduzidas pela defendente, capaz de redundar na aplicação do perdimento e, em última análise, na sua conversão em multa, objeto do lançamento em análise.

Impende examinar, portanto, se os fatos e indícios trazidos pelo fisco, diante dos argumentos apresentados pela impugnante, caracterizam ou não a interposição fraudulenta de terceiros.

A conduta dolosa aqui em análise reside em ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios.

Toda vez que a fiscalização se depara com um esquema de interposição fictícia de pessoas, engendrado com a finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência da obrigação tributária, deve reprimi-lo.

Observando o significado do termo ocultação e o texto expresso no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, percebe-se que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada ou a saída de mercadoria do território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas.

Pessoa interposta em operações de comércio exterior é aquela que promove o despacho aduaneiro da mercadoria (importação ou exportação) e se interpõe entre o fornecedor/destinatário estrangeiro e o destinatário/fornecedor nacional, destinatário aqui compreendido como o responsável pela operação. Ocultar deve ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida. Há, nela, a má-fé, ou seja, a intenção voluntária de se fazer o mal.

Neste sentido, observa-se que a fiscalização colacionou diversas provas que as importações da F.GARCIA foram realizadas com a ocultação do verdadeiro adquirente, a DISPROPAN, que é considerada uma infração gravíssima, por caracterizar dano ao Erário, e é apenada com o perdimento das mercadorias ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, nos casos previstos em lei, como é o que ocorreu neste caso."

Confesso não ser fácil a missão de interpretar de forma adequada os elementos subjetivos fraude ou simulação, no contexto adotado para caracterização da ocultação e do dano ao Erário, resultante na pena de perdimento. Mais difícil ainda, quando não impossível, comprová-las diretamente, pelo que se admite que sejam provadas por todos os meios admitidos em Direito, inclusive provas indiretas, usando-se de indícios e presunções.

Acompanho o entendimento da decisão recorrida, no sentido de perceber que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios, devendo a Fiscalização reprimir esquema de interposição fictícia de pessoas, engendrado com a finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência da obrigação tributária. Ainda:

"Ocultar deve ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida. Há, nela, a má-fé, ou seja, a intenção voluntária de se fazer o mal."

Só não consigo enxergar, nos autos, que isso tenha ocorrido no presente caso, nem mesmo sendo relatado pela Fiscalização nada nesse sentido, não havendo nenhuma iniciativa da acusação fiscal em provar fraude ou simulação, não existindo nos autos sequer insinuação de má-fé, conduta dolosa de ocultação e utilização de ardis

fraudulentos ou simulatórios engendrados com a finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência das obrigações tributárias, obrigações essas que, afirma a contribuinte, sem manifestações contrárias da Fiscalização, integralmente cumpridas, tanto nas importações quanto nas vendas.

Ainda que atento à importância da caracterização desses elementos, entendo, não andou bem a decisão recorrida ao conceitua-los, buscando uma explicação para o inciso, em si mesmo.

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.

Inicialmente, afirma que, para a Aduana, configura-se a fraude ou simulação a ocultação do real adquirente. Uma explicação circular interna ao próprio inciso. Não é isso que diz o inciso. A norma exige ocultação, mediante fraude ou simulação. A norma não conceitua a ocultação como fraude ou simulação.

Afirma ainda que a simples ausência da informação na DI do terceiro responsável evidencia a ocultação, mediante fraude ou simulação. Esquece que a ação de ocultar, possui um elemento volitivo intencional, no caso, qualificada por outros elementos do tipo infracional: fraude ou simulação, os quais não são presumíveis, por opção do legislador que reservou a presunção legal à situação do § 2º, do mesmo artigo.

Numa nova explicação circular interna ao próprio inciso, afirma que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado na operação. Novamente, não é isso que diz o inciso. A norma exige ocultação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, exige ocultação, mediante fraude ou simulação, por óbvio, senão não seria fraudulenta a interposição, presumida como tal, no § 2º, mas devendo ser provada, nas demais situações do inciso V. A norma também não conceitua a interposição fraudulenta como simulação; conceitua-a como fraude, na forma que é adjetivada.

Do lado da Recorrente, desde a impugnação, afirma que a ocultação só tem lugar ao se extrair alguma vantagem ilícita, não quitando os tributos da importação, o que alega não ocorrido, tendo sido toda carga tributária recolhida previamente. Porém, é possível que haja ocultação, em prejuízo do controle aduaneiro, ainda que as obrigações tributárias principais da importação sejam integralmente cumpridas. Não entendo ser elemento essencial do ato de ocultação, mediante fraude ou simulação, a obtenção da vantagem ilícita de sonegar, mas, certo que teríamos fortes indícios da má-fé em ocultar, ao constatar que o ocultante blinda o ocultado e não cumprem, ambos, suas obrigações tributárias, mediante atos que saltariam aos olhos como fraude ou simulação. Obrigações essas que, afirma a contribuinte, sem manifestações contrárias da Fiscalização, integralmente cumpridas, nas importações e nas vendas subsequentes.

Mais atenta à importância da caracterização desses elementos, no recurso voluntário, a contribuinte também buscou conceitua-los, afirmando, em síntese, ausentes no presente caso, alegando: "E a autuação não apresentou a PROVA DA SUPOSTA FRAUDE".

Sobre a necessidade de demonstrar e provar a ocorrência da fraude ou simulação, transcreve-se, na parte pertinente a matéria, precedente desta 1ª TO/4ª Câmara, no Acórdão no 3401003.174, de 17/05/2016, que por unanimidade de votos entendeu:

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR SIMULAÇÃO.
DEMONSTRAÇÃO.**

Na interposição fraudulenta por simulação, é necessária a demonstração da ocorrência da simulação, ou seja, que a relação estabelecida entre o importador e o suposto real adquirente por conta e ordem ou suposto encomendante não é de compra e venda de bens no mercado interno, mas

de prestação de serviços, de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação ou de comissão, a depender do caso, o que não restou comprovado no caso em análise.

No mesmo sentido, da necessidade de prova da intenção dolosa de fraudar, precedente da 1ª TO/3ª Câmara, no Acórdão no 3301002.637, de 18/03/2015:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. ELEMENTOS DE PROVA.

Na interposição de terceiros se pune a ocultação que se perfaz por todo e qualquer meio de fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta. A ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

Pelas razões expostas, entendo, deva ser revista a decisão administrativa de primeira instância, nesse ponto, cancelando parcialmente a autuação, quanto a infração da interposição fraudulenta comprovada (comprovada a origem de parcela dos recursos transferidos como pertencentes à Recorrente, real adquirente das mercadorias importadas), visto não demonstrada e provada a conduta dolosa de ocultar, mediante fraude ou simulação, à considerar-se dano ao Erário, sujeito a pena de perdimento.

Quanto a interposição fraudulenta presumida, esta não afeta a infração relacionada a interposição fraudulenta comprovada, dispensando-se tratamento próprio independente, em razão da presunção legal do § 2º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, afirmando o inciso V, do mesmo artigo, que considera-se dano ao Erário, sujeito a pena de perdimento, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Nesse caso, não há nenhum elemento subjetivo que precise ser provado, à caracterizar o dano ao Erário. Trata-se de inversão legal do ônus da prova da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Não provado, presume-se (§2º) interposição fraudulenta, ou seja, presume-se a fraude na interposição de pessoas. E, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (inciso V), considera-se dano ao Erário (caput), sujeita a pena de perdimento ou multa equivalente (§3º).

Entende-se inócua a discussão sobre a existência ou a comprovação de efetivo dano ao Erário, visto que decorre do texto da própria lei: Decreto-Lei nº 1.455/1976 : "Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: ...", elencando incisos, cujas infrações ali relacionadas considera-se dano ao Erário, punível com perdimento. Discute-se a subsunção dos fatos às normas contidas nos referidos incisos, v.g., no inciso V, onde o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, mediante fraude ou simulação, tornando-se necessário que esses elementos sejam provados ou presumidos, a depender da modalidade da interposição fraudulenta identificada.

No mesmo precedente supracitado, da 1ª TO/3ª Câmara, no Acórdão no 3301002.637, de 18/03/2015, se entendeu:

INTERPOSIÇÃO. PROVA DE DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE.

Pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são legalmente consideradas como dano ao erário configurando-se a presunção jure et de jure.

Aqui a prova necessária é da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Prova exigida do importador, em razão

da inversão legal do ônus probatório, promovida pelo § 2º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Não provado, presume-se interposição fraudulenta, considerada dano ao Erário, punível com pena de perdimento.

Conforme relato da Fiscalização, a importadora foi intimada a justificar a origem dos recursos não identificados e a comprovar, através de documentos, a origem lícita da disponibilidade dos recursos necessários para as operações de importação, porém, as origens destas transferências não identificadas não foram devidamente justificadas (fls. 43/44).

Do ponto de vista da Recorrente, impugnou (fls. 3495/3496) pela precariedade da análise feita apenas pelos históricos dos extratos bancários e sem cotejamento com a contabilidade, apontado esse como um dos motivos de não terem sido identificados todos os depositantes, pagamentos dos preços de alienação das mercadorias e margem de lucro operacional. Ao recorrer, conclui (fl. 3669), aduzindo que: "Ademais, não há prova inequívoca que em todas as operações houve antecipações de valores, pelo que não há prova de interposição fraudulenta para embasar o perdimento de todas as operações da recorrente."

Contrapondo os argumentos da acusação fiscal e da impugnação da Recorrente, o órgão julgador a quo entendeu que:

"Ademais, não restou comprovada a origem da totalidade dos recursos, uma vez que toda movimentação financeira da F.GARCIA se dá com a tomada de empréstimos bancários, empréstimos da DISPROPAN ou depósitos não identificados, sendo que neste último caso não há qualquer comprovação de que estes depósitos se referem a receitas operacionais de vendas, ficando indefinido qual seria a sua verdadeira origem.

Neste caso, a presunção da interposição fraudulenta milita a favor do Fisco, uma vez que a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados está explicitamente presente no texto do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:..."

Concluiu, portanto, a decisão recorrida: "...uma vez que toda movimentação financeira da F.GARCIA se dá com a tomada de empréstimos bancários, empréstimos da DISPROPAN ou depósitos não identificados,...", não relacionados às receitas operacionais e não provada a origem desses valores, caracterizado estaria que, em todas as operações, houve antecipações de valores, mesmo porque, não foram identificados valores, com origem comprovada, suficientes à suportar as operações de comércio exterior.

Não há de se exigir da Fiscalização, nesse ponto, outras provas sobre a movimentação financeira dos envolvidos, primeiro, porque o ônus probatório estabelecido por lei é do importador, segundo, porque os intervenientes, após entrega voluntária de documentos bancários, passaram a alegar coação, por meio da intimação fiscal, e direito ao sigilo bancário, explicitando suas intenções de não mais facilitar provas extraídas da movimentação financeira, insurgindo-se contra o princípio da verdade material que alega defender e recorre suplicando pela observância, esquecendo-se que a busca pela verdade material implica o dever de investigação das autoridades tributárias e aduaneiras da União (parágrafo único, do art. 4º, da MP no 765/2016), somado ao dever de colaboração do particular.

Dessarte, conheço o recurso voluntário dos Recorrentes, mas nego provimento pelas razões expostas devendo a autuação ser mantida integralmente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.

