



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

Processo nº 10880.722020/2013-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.708 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2018
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA ÔNUS DA PROVA
Recorrente J. CRISTINA CHEN PRESENTES-EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 07/07/2011, 19/08/2011, 14/09/2011, 02/01/2012, 17/01/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DA REAL ADQUIRENTE. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei 1.455/76 somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes imputadas ao contribuinte. É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário é nulo, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane

Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado) e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de lançamento no valor de R\$ 153.063,93, relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias já comercializadas importadas através das Declarações de Importação (DI) analisadas, as quais foram identificadas como praticadas mediante ocultação do real adquirente em operações de comércio exterior.

Foi aplicada a pena de perdimento às mercadorias importadas pela OSKN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e posteriormente enviadas para a CH COMÉRCIO DE PRESENTES LTDA ME, em virtude da ocultação desta última empresa na operação de importação, aplicando-se o disposto no § 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A empresa OSKN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA foi objeto de ação fiscal com o objetivo de verificar se a mesma tinha capacidade econômico-financeira para atuar no comércio exterior.

A OSKN foi autuada para aplicação da multa prevista no art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Relata a fiscalização, o seguinte:

(...) em procedimento de fiscalização na OKSN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., CNPJ 08.989.948/0001-23, doravante denominada simplesmente OKSN, foram apurados fatos demonstrando que essa empresa efetuou, em nome próprio, operações de comércio exterior de terceiros, ocultando estes ao Fisco Federal, caracterizando assim a interposição fraudulenta de pessoas.

Restou comprovado que embora a OKSN promovesse a importação de mercadorias em nome próprio, efetivamente registrando as declarações de importação e dando uma aparência de legalidade às operações, na realidade isso era feito ocultando do Fisco os reais beneficiários dessas operações, que foram as empresas listadas no doc. 21 (fls. 2168 a 2173), comprovadamente as verdadeiras encomendantes das mercadorias importadas pela OKSN.

Foi lavrado, então, o presente Auto de Infração, com base no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que prevê a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, aplicável à pessoa jurídica que cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

4. DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

4.1 Da Diligência ao Estabelecimento da Empresa e Primeira Intimação

Em 07/05/2012 foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e Intimação nº 110/2012 (fls. 62 a 74) intimando a empresa a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência, os documentos e esclarecimentos pertinentes à ação fiscal em curso.

Nesta mesma data foi realizada por essa fiscalização diligência no local indicado como domicílio fiscal da empresa, situado na Avenida Rio Branco, 45 – Sala 1705 – Centro – Rio de Janeiro/RJ. A ciência do Termo de Início de Fiscalização e Intimação foi dada pessoalmente nessa ocasião (fls. 64), à Sra. Maria Janeide M. Aragão, que se identificou como secretária do Sr. Lin Haiping, sócio administrador da OKSN, que não se encontrava presente. Foram anexados ao Termo de Início cópia da identificação funcional da Sra. Maria Janeide (fls. 74) e cópia de um alvará de licença para estabelecimento (fls. 73). Porém, este documento autorizava o funcionamento da OKSN na Rua Leandro Martins, 20 Sala 501, ou seja, trata-se do alvará da antiga sede da empresa e não da atual. Mesmo assim, chame-se atenção para o fato da licença vedar a circulação de mercadorias e armazenagem no local.

Causou total estranheza o fato da sede de uma empresa que movimentou, somente no período fiscalizado, quase 40 milhões de reais, ser simplesmente uma sala comercial, com apenas uma secretária. Não é possível entender como, naquele local e através de que pessoas, possam ter sido negociadas todas as operações comerciais que envolveram a nacionalização de mercadorias importadas com valor aduaneiro total de quase 17 milhões de reais, que é o cenário ora fiscalizado.

6. DA ANÁLISE FISCAL

6.1 DA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DA EMPRESA

Foram apresentadas, conforme protocolo de fls 76, cópias do contrato social e de sua primeira alteração (doc. 1), dos documentos de identificação dos sócios (doc. 2), de fatura de energia elétrica do mês de abril/2012 (doc. 3), de boleto bancário de serviços de telefonia/dados também do mês de abril/2012 (doc. 3), da notificação de lançamento do IPTU 2012 (doc. 3), de uma escritura de compra e venda (doc. 3) e de um Livro Registro de Empregados com data de abertura de outubro de 2009 (doc. 4). Quanto ao registro de empregados, existem no Livro 4 registrados, porém, na diligência ao estabelecimento em 07/05/2012, só estava presente a Sra. Janeide Aragão, secretária. Ela, da mesma forma que o sócio da empresa em entrevista, informou ser a única funcionária da empresa.

Além disso, chamou imediatamente atenção o fato das faturas de energia elétrica (fls. 109) e telefonia (fls. 111) apresentadas estarem em nome de outra empresa, a AAS ASSESSORIA ADUANEIRA LTDA., CNPJ 09.154.495/0001-88, que é exatamente a prestadora de serviços aduaneiros da fiscalizada, cujo sócio majoritário com 99% de participação (fls. 2167) é o Sr. Alexandre Ayres dos Santos (inicias AAS), CPF 013.512.797-18, já citado no presente relatório como sendo despachante e representante legal da fiscalizada.

Afinal, quem funciona na Rio Branco 45, sala 1705? A empresa fiscalizada e o seu escritório de despacho funcionam na mesma sala comercial?

Em busca desta resposta, fizemos ampla pesquisa na Internet, procurando-se pela razão social da fiscalizada, pelo seu nome de fantasia (OARY), pelo nome de seu sócio e não existe absolutamente nada. O que encontramos, com muita facilidade, já que consta de vários apontadores de lista, foi a indicação da empresa AAS ASSESSORIA ADUANEIRA LTDA., cuja localização informada é a Av. Rio Branco, 45 Sala 1705 (fls. 2166), embora ao Fisco a AAS informe seu endereço de cadastro na Rua Cândido Portinari, 445, Barra da Tijuca (fls. 2167).

Tais constatações inferem diretamente para a atuação da fiscalizada como interposta em suas operações de comércio exterior, pois não se entende de que forma

a OKSN pôde movimentar, somente no período fiscalizado, quase 17 milhões de reais em importações, a partir de uma sala comercial com área bruta de 63 m² (fls. 113), com apenas uma secretária, sem depósito nem exposição de mercadorias, sem vendedores, sem representantes comerciais, sem site na Internet e com um capital social de apenas R\$ 100.000,00, totalmente incompatível com o porte de uma empresa que faturou, no período fiscalizado, aproximadamente 40 milhões de reais.

6.2 DA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS PARA FECHAMENTO DE CâMBIO E PAGAMENTO DE TRIBUTOS

Esta análise foi pautada nos documentos listados abaixo, apresentados pela fiscalizada, que foram analisados em conjunto com os dados das declarações de importação registradas:

- Extratos Bancários (doc. 7);
- Contratos de Câmbio constantes nos dossiês de cada DI autuada (fls. 2630 a 9559);
- Escrituração contábil composta dos Livros Diário (doc. 8 a 11) e Razão (doc. 12 a 15) dos anos de 2008 a 2011 e os Livros Registro de Entradas (doc. 16) e Registro de Saídas (doc. 17) dos anos de 2008 a 2012 (escriturados até abril).

As operações de câmbio e pagamento de tributos das importações auditadas são feitas em uma única conta bancária, qual seja a conta 26490-34, da agência 0716 do Banco HSBC.

Esses extratos bancários apresentados pela fiscalizada, constantes do doc. 7, materializam e comprovam a alta movimentação financeira da empresa, apurada inicialmente através de consulta aos sistemas informatizados da RFB, já suscitada no item 2 do presente relatório e que atinge nos anos fiscalizados a cifra de R\$ 39.868.213,34.

Existe ampla movimentação de recursos a crédito na conta corrente da empresa, de forma “pulverizada”, ou seja, muitas entradas, com valores diversos, por meios também diversos, como por exemplo, cheques depositados pelo correntista, cheques depositados por terceiros, TED de diferente titularidade, depósito em dinheiro e recebimentos de títulos bancários emitidos pela correntista pagos em dinheiro e cheque. Segue abaixo uma reprodução de parte do extrato bancário de fls 227 e 228 de julho/2010, onde se vê entradas que variam de R\$ 50,00 a R\$ 178.918,00:

(...)

Através da análise dos extratos bancários é possível visualizar que os fechamentos de câmbio e os pagamentos de tributos são feitos exatamente com recursos oriundos dessas entradas diversas, como as citadas acima. A contabilidade apresentada (doc. 12 a 15) registra essas entradas como “Recebimento de Clientes” na Conta 1.1.2.01.01.001 - Clientes Diversos no País (fls. 1305), porém, não as identifica. Ou seja, não há referência a que notas fiscais de venda essas entradas dizem respeito, nem consequentemente de que clientes se originaram.

A não identificação dessas origens é presunção legal de interposição fraudulenta. Legalmente, o importador passaria a ser caracterizado como interposto fraudulento pelo fato de não ter conseguido comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior, conforme prevê

o Decreto Lei nº 1.455/76, art. 23, § 2º, com a redação dada pelo art. 59 da MP 66/2002.

Porém, com o uso das novas tecnologias da fiscalização tributária, que se modernizou em busca da apuração de fraudes mais complexas, foi feito, sobretudo através do sistema CONTABIL, o cruzamento das informações das notas fiscais emitidas pela empresa com as declarações de importação por ela registradas. Nesse cruzamento de informações, através do qual foi possível verificar o conteúdo de cada nota fiscal de venda emitida, ficou evidenciada a integral transferência de mercadorias importadas através de uma declaração de importação a um único cliente, ou seja, ao destinatário da nota fiscal de venda, que agora torna-se conhecido.

Assim, obteve-se a prova direta de que a fiscalizada realiza operações para revenda a encomendante predeterminado, pois, os aspectos quantitativos, qualitativos e temporais dessas operações, conforme minuciosamente explicitado no próximo tópico, comprovam tal fato.

Dessa forma, ao invés de presumir, por ficção legal, a interposição fraudulenta por não comprovação de origem, foi possível comprovar documentalmente a existência dos reais beneficiários das operações, os identificando. Materializou-se, então, nas importações da fiscalizada, um quadro de interposição fraudulenta comprovada, ao invés de presumida.

Se essas importações tivessem sido realizadas diretamente com recursos fornecidos por esses beneficiários, restaria caracterizada a importação por conta e ordem desses. Como não foi verificada tal situação, restou caracterizada a importação por encomenda, conforme disposições da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006.

(...)

Em impugnação, a empresa alegou:

Em sede preliminar, foi arguida nulidade dos lançamentos por vício relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Aduziu a defesa que o MPF delimitava o objeto da fiscalização ao exercício 2012 e ao tributo IRPJ. Prosseguiu afirmando que, uma vez tendo sido objeto dos lançamentos as contribuições PIS e COFINS, não haveria outra solução senão a anulação do MPF e, conseqüentemente, do auto de infração.

*No mérito, a impugnante aduziu a ausência de provas e que a autoridade fiscal lançou com base em presunção, sem qualquer amparo legal. Ainda, postulou a inexistência de solidariedade com base no art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Segundo a defesa, todas as operações se caracterizam simplesmente como aquisição de mercadorias no mercado interno. Também foi alegado desproporcionalidade das multas aplicadas e caráter confiscatório, tendo a defesa afirmado que: “**A MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO SOMENTE PODE SER APLICADA QUANDO A MERCADORIA AINDA NÃO TIVER SIDO DESEMBARAÇADA**” (fl. 154).*

Outro pleito trazido pela impugnante é o da aplicação da retroatividade benéfica da multa aplicada com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, mormente por seu art. 33, que prevê multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior. Em suas considerações finais, a ora impugnante pleiteou juntada posterior de outros elementos probatórios, dilação de prazo para impugnação e realização de diligência.

Devidamente impugnado o auto de infração, a 2ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-36.117, negou provimento ao apelo. Entendeu a DRJ que não há dúvida quanto à configuração da interposição fraudulenta:

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

A lei prevê a presunção de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior quando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não for comprovada.

A ocultação do real adquirente e a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, são consideradas dano ao Erário, 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.

Em seu recurso voluntário, a empresa requer a nulidade do auto de infração e aponta que não há provas da conduta fraudulenta a ela imputada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

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

I.a- Interposição fraudulenta comprovada

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (§ 1º e do art. 689, do Regulamento Aduaneiro). Essa multa será exigida mediante lançamento de ofício que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União (§ 2º art. 73 da Lei 10.833/2003).

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

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

No que tange às infrações, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho¹:

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

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

I.b- Interposição fraudulenta presumida

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

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

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

Havendo presunção legal, cabe à autoridade administrativa apresentar provas do fato que enseja a aplicação dessa presunção, como ensina Fabiana Del Padre Tomé²:

Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A

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

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

diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada presunção legal, a relação causal entre fato presuntivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no consequente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido.

I.c- Caracterização da Interposição Fraudulenta neste caso

Segundo a descrição do auto de infração, os dados coletados que caracterizariam que a autuada se ocultou ao Fisco nas operações de importação conduzidas pela OKSN, caracterizando dano ao Erário de forma **comprovada**, são os citados abaixo:

6.3 DAS OPERAÇÕES POR ENCOMENDA

Nas fls. 2630 a 9559, estão os dossiês de importação de todas as 341 declarações autuadas na presente fiscalização, constando de extrato da DI, fatura (invoice), conhecimento de carga, contrato de câmbio, nota fiscal de entrada e notas fiscais de venda, através das quais a fiscalizada deu saída às mercadorias por ela importadas.

Para melhor visualização de que as mercadorias importadas pela OKSN já tinham destinatário determinado ao serem desembaraçadas, os dados acima foram tabulados nas planilhas constantes dos doc. 22 a 26, separadas por ano, contendo cada planilha o número de todas as DI autuadas, a data de desembaraço das mesmas, a discriminação e quantidades dos itens importados através de cada uma delas, o número da nota fiscal de venda emitida pela fiscalizada com a totalidade dos itens importados em cada DI, a data de emissão dessa nota fiscal (para que possa ser comparada com a data de desembaraço), os dados do destinatário da nota fiscal (CNPJ e nome) e o valor aduaneiro da operação, já que é sobre este que se calcula a penalidade ora lançada.

A análise dessas operações, sob os aspectos quantitativos, qualitativos e temporais, comprovam que as mesmas são para revenda a encomendante predeterminado.

Sob os dois primeiros aspectos, levando-se em conta a gama de produtos importados, bem como a grande quantidade de cada um deles, não seria razoável crer que, após cada desembaraço, a OKSN encontrasse aqui no mercado interno, por mero acaso e coincidência, uma só empresa interessada em exatamente toda a carga desembaraçada. Seria concordar que a fiscalizada fosse capaz de saber perfeitamente em quantidades e sortimento a exata demanda dos seus clientes.

O aspecto temporal das operações que a fiscalizada tenta registrar como legais é ainda mais comprovador da fraude. A data de desembaraço, por exemplo, da DI 11/0716336-8 é 20/04/2012 (DI 220). A nota fiscal de entrada nº 538 (fls. 7110) e a de venda nº 539 (fls. 7111) também são de 20/04/2012. No campo fático, seria completamente inexequível desembaraçar, emitir nota de entrada e vender tudo em um mesmo dia.

Se a OKSN estivesse operando a partir de desígnio e por conta e risco próprios, normalmente haveria um lapso temporal entre a importação e a revenda

dos bens, dado que a tarefa de achar um comprador para o mesmo normalmente toma algum tempo.

Mesmo considerando que em algumas operações a data da nota fiscal de venda não seja exatamente a mesma do desembaraço, o intervalo é de no máximo dois ou três dias, período no qual é igualmente impossível supor que a empresa receberia a mercadoria do exterior, ofertaria no mercado e venderia em lotes exatos.

Enfim, é esse o “modus operandi” da OKSN e exatamente nesses moldes são todas as 341 operações autuadas na presente fiscalização. Isso pode ser visualizado nas planilhas constantes dos documentos 22 a 26, que contêm todas as operações dos anos de 2008 a 2012.

Entretanto, frise-se que as planilhas se propõem apenas a fornecer uma melhor visualização.

Os instrumentos de prova, efetivamente, são os próprios documentos, que como já citado, encontram-se nas fls. 2630 a 9559.

6.4 DOS REAIS BENEFICIÁRIOS DAS OPERAÇÕES, OS ENCOMENDANTES

No tópico anterior, ficou demonstrado que as mercadorias importadas pela OKSN tinham destinação certa ao serem desembaraçadas. Ao contrário de uma operação comum de importação, onde o importador nacionaliza mercadorias para oferecer no mercado interno, por sua conta e risco, as operações em questão foram feitas para destinatários predeterminados, sob demanda destes.

Assim, a OKSN foi apenas uma intermediadora das operações, cujos reais beneficiários foram seus clientes, destinatários das notas fiscais de venda, verdadeiros compradores das mercadorias importadas.

Como já citado anteriormente, se essas importações tivessem sido realizadas com recursos fornecidos por esses compradores, restaria caracterizada a importação por conta e ordem desses terceiros, que seriam tecnicamente chamados de reais adquirentes.

Como isso não foi verificado, restou caracterizada a importação por encomenda, sendo os compradores das mercadorias chamados de encomendantes.

Dessa forma, a OKSN é uma empresa que atua como importadora por encomenda, porém, e onde reside o problema, ocultando do Fisco essa informação.

A lista dos clientes da OKSN, encomendantes das mercadorias importadas através das declarações de importação ora autuadas, encontra-se no doc. 21.

Essas empresas ficaram ocultas ao Fisco até a presente fiscalização. A OKSN registrou as declarações de importação, declarando-se como real adquirente das mercadorias importadas, ocultando os reais encomendantes da relação jurídico-tributária.

Para essas empresas atuarem legalmente, adquirindo de um importador por encomenda, mercadorias de procedência estrangeira para comercialização, deveriam ter sido atendidas as regras para as importações sob encomenda previstas na Lei nº 11.281/2006 e na IN SRF nº 634/2006, quais sejam:

1a) A Declaração de Importação somente poderia ser registrada após a habilitação do encomendante no SISCOMEX;

2a) O encomendante deveria informar à Receita Federal as operações em que utilizaria um importador; e

3a) O importador por encomenda deveria indicar em campo próprio da DI o CNPJ do encomendante.

De acordo com o parágrafo único do artigo 3º da IN SRF nº 634/2006, 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.

Nada disso foi feito. Os encomendantes não foram habilitados, a RFB não foi informada que seria utilizado um importador por encomenda para realizar essas operações nem este importador, OKSN, indicou na DI quem seriam os encomendantes (fls. 2630 a 9559).

Em pesquisa aos sistemas informatizados da RFB, verifica-se que os clientes da OKSN são, em sua maioria, empresas pequenas, localizadas em São Paulo, atuantes no conhecido mercado de venda de importados daquela capital.

Tais empresas não possuem habilitação para operar no comércio exterior e dificilmente a obteriam, pois, as pesquisas aos sistemas apontam para diversas irregularidades, inclusive envolvimento em fraudes e omissão de declarações ao Fisco Federal.

Ou seja, essas empresas, não poderiam, através delas próprias, importar as mercadorias que desejavam revender no mercado interno, pois não obteriam habilitação para tal fim. Também não poderiam, de forma legal, utilizar os serviços de importação de outra empresa, por encomenda ou por conta e ordem, pois para isto também precisariam estar habilitadas. Assim, se utilizaram da OKSN para fazer o que não poderiam fazer sozinhas.

(...)

Dentre as empresas mantidas ocultas nas operações da empresa OSKN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, verificou-se que a autuada foi destinatária das mercadorias importadas sob o amparo de 05 declarações de importação, conforme constante da planilha abaixo:

ADQUIRENTE	CNPJ	IMPORTADOR	DI	NF	VALOR ADUANEIRO
C. H. COMÉRCIO DE PRESENTES LTDA – EPP	11.630.626/0001-06	OSKN	11/1252689-9	578	R\$ 33.410,59
		OSKN	11/1561356-3	628	R\$ 30.937,80
		OSKN	11/1728062-6	640/641/642	R\$ 30.991,71
		OSKN	11/2461413-5	781/782	R\$ 28.916,83
		OSKN	12/0097699-3	794	R\$ 28.807,00

Na ação fiscal em desfavor da OSKN BRASIL, verificou-se que as mercadorias das declarações de importação listadas foram transferidas na sua totalidade para a autuada, por meio das notas fiscais também listadas na planilha acima.

Na próxima planilha transcrevemos as datas de registro e desembaraço das declarações de importação e também as datas de emissão das notas fiscais de venda das mercadorias constantes de cada D.I.:

DI	REGISTRO	DESEMBARAÇO	NF	DATA EMISSÃO
11/1252689-9	07/07/2011	07/07/2011	578	08/07/2011
11/1561356-3	19/08/2011	19/08/2011	628	22/08/2011
11/1728062-6	14/09/2011	14/09/2011	640/641/642	14/09/2011
11/2461413-5	02/01/2012	02/01/2012	781/782	02/01/2012
12/0097699-3	17/01/2012	17/01/2012	794	17/01/2012

O quadro acima corrobora o já mencionado no relatório final da ação fiscal em desfavor da empresa OSKN BRASIL, no que tange ao aspecto temporal das operações de importação efetuadas pela empresa. O lapso temporal entre o desembaraço das mercadorias e o seu repasse para a atuada foi mínimo, indicando, junto com os demais fatos apurados no decorrer da referida ação fiscal, o caráter de encomenda das importações efetuadas pela OSKN BRASIL.

Os dados transcritos foram apurados por meio de consultas realizadas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil e com base nos documentos recebidos da empresa OSKN BRASIL. No anexo I do presente auto de infração juntamos os extratos das declarações de importação e as respectivas notas fiscais de venda. No anexo II, juntamos as partes de planilha constante do auto de infração lavrado em desfavor da OSKN BRASIL, onde consta a correlação das declarações de importação e as notas fiscais de venda das mercadorias à C H COMÉRCIO DE PRESENTES LTDA.

Com a emissão do MPF Nº 0815500-2013-00423, em desfavor da atuada, intimamos a mesma a informar se ainda estava de posse/propriedade das mercadorias adquiridas da OSKN BRASIL, importadas sob o amparo das declarações citadas acima.

Em resposta (anexo III), o atuado informou que já ter comercializado as mercadorias em questão, configurando-se, então, a hipótese prevista no § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, abaixo transcrito: (...)

Assim sendo, não restando dúvida quanto à aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas pela OSKN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e posteriormente enviadas para a C H COMÉRCIO DE PRESENTES LTDA, em virtude da ocultação desta última empresa na operação de importação e, tendo em vista a comercialização das referidas mercadorias, lavra-se o presente auto de infração para aplicação da multa prevista no § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Como se observa acima, a autoridade fiscal afirma que a empresa C H Comércio de Presentes foi a real adquirente das mercadorias objeto das DI atuadas. E não como compradora no mercado interno, mas utilizando-se da empresa OKSN em operações irregulares de comércio exterior mediante interposição fraudulenta, permanecendo oculta ao Fisco.

Segundo a fiscalização, as operações de importação conduzidas pela OKSN eram sempre declaradas como próprias. Entretanto, a movimentação das mercadorias recém desembaraçadas evidenciava situação que não se coadunava como importações por conta própria, ou seja, a totalidade das mercadorias era integralmente revendida imediatamente após o desembaraço a uma única empresa (em cada caso) e geralmente através de uma única nota fiscal.

No auto de infração, a fiscalização faz menção ao Processo nº 10074.721681/2012-85:

Em cumprimento a determinação contida no Mandado de Procedimento Fiscal nº 0815500-2013-00423, procedemos à ação fiscal em desfavor da empresa C H COMÉRCIO DE PRESENTES LTDA ME, tendo em vista que verificou-se que a mesma era a real adquirente de mercadorias importadas pela empresa OSKN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, que agiu como interposta pessoa para ocultar a atuação do autuado nas referidas operações de importação, conforme relato a seguir.

A empresa OSKN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA foi objeto de ação fiscal com o objetivo de verificar se a mesma tinha capacidade econômico-financeira para atuar no comércio exterior.

Transcrevemos abaixo trechos do relatório final da ação fiscal em desfavor da empresa OSKN BRASIL, onde estão expostos os fatos que ensejaram a lavratura de auto de infração em desfavor da referida empresa, tendo em vista o disposto no artigo 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Observa-se do relato da autoridade fiscal, que o convencimento a respeito da ocorrência da interposição fraudulenta se deu após a ação fiscal sofrida pela OSKN, objeto do Processo nº 10074.721681/2012-85. Inclusive, cita que:

Os instrumentos de prova, efetivamente, são os próprios documentos, que como já citado, encontram-se nas fls. 2630 a 9559.

As páginas 2630 a 9559 são do Processo nº 10074.721681/2012-85. Entretanto, é necessário esclarecer que ainda que nesse outro processo haja comprovação da interposição fraudulenta, nestes autos, não há.

Neste processo, o auto de infração está acompanhado apenas de: 1) notas fiscais que supostamente acobertaram a saída (venda para a ora Recorrente) das mercadorias importadas, evidenciando que toda a operação fora previamente contratada e caracterizando a utilização de fraude mediante interposição; 2) planilha; 3) DIs; 4) cópia do Termo de Verificação Fiscal do Processo nº 10074.721681/2012-85 e 5) nada mais.

Logo, entendo não haver elementos nestes autos capazes de confirmar o quadro fraudulento apontado pela fiscalização, matéria totalmente vinculada à produção de prova pela autoridade administrativa.

Veja-se que a própria DRJ fundamentou a manutenção do auto de infração, levando em conta a produção probatória no outro processo, o de nº 10074.721681/2012-85:

Em diligência à sede da OSKN, verificou-se que se tratava de uma mera sala comercial e contava com apenas um funcionário (secretária), o que inviabiliza sua atuação no comércio exterior por conta própria, uma vez ausentes infraestrutura humana e física para tal.

Tendo em conta tais circunstâncias e demais analisadas no curso do processo nº 10074.721681/2012-85, foi lavrada autuação com base no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, por cessão de seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

Através de consultas aos sistemas da Receita Federal, foi gerada a planilha acostada às fls. 98-107, que evidencia os dados já expostos, e caracterizam que a ora impugnante se ocultou ao Fisco, caracterizando dano ao Erário de forma comprovada e não por presunção, o que permite a legislação em alguns casos.

Deveria a autoridade lançadora ter trazido os elementos de prova para caracterização de interposição fraudulenta para este presente processo.

Considerando o império da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação do lançamento tributário, devido processo legal e ampla defesa, diante da gravidade da fraude aduaneira imputada à Recorrente, o lançamento tributário desprovido de provas deve ser declarado nulo, por vício material.

Por conseguinte, deve ser cancelada a multa de perdimento aplicada, diante da total ausência dos pressupostos legais para sua aplicação.

Os demais argumentos ofertados pela empresa perdem seus objetos em face da questão principal controvertida de mérito lhe ser favorável.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora