



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

Processo n° 10907.721159/2013-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.604 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO II
Recorrente SERTRADING S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 30/10/2008 a 07/04/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta de terceiros na importação é caracterizada quando o importador atua como mero prestador de serviços burocráticos aduaneiros, ocultando o real adquirente. O fornecimento de recursos para as operações de importação enseja o reconhecimento de importação por conta e ordem, devendo os importadores serem identificados nas operações e assumirem as responsabilidades tributárias decorrentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/10/2008 a 07/04/2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

A responsabilização solidária deve ser afastada quando os fundamentos materiais de sua tipificação não restarem comprovados, no decorrer do litígio.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade e Rofolfo Tsuboi, que davam integral provimento. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima se declarou impedido e foi substituído pelo Conselheiro Rodolfo Tsuboi.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Rodolfo Tsuboi (suplente), Leonardo Vinícius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

Relatório

Trata-se de perdimento de mercadorias importadas, por dano ao Erário, convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor original de R\$ 21.901.137,96. O Fisco acusa a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, que teriam agido com simulação nas operações. Aplica o art. 23, inciso V e §3 do Decreto-Lei 1.455/76¹. O trabalho foi feito pelo Auditor Fiscal Roberto Luis Rockenbach.

Houve autuação também da multa de 10% do valor aduaneiro das mercadorias, prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, com trâmite no processo 10907.721161/2013-11.

O Fisco informa que:

- a Sertrading é empresa dedicada ao comércio de vidros;

- a filial Paranaguá é apenas um escritório, com apenas um funcionário, e constou como o estabelecimento importador ostensivo, na quase totalidade das DI's em foco; foi constituída logo antes do início dessas importações; o volume imenso não poderia fisicamente estar ou passar pelo estabelecimento;

- houve procedimento fiscal anterior, referente ao período de 2002 a 2008 (processo 10726.000129/2006-90), que autuara a empresa por ocultação de pessoas. O lançamento foi efetuado contra o estabelecimento matriz, o final do período referido coincide com o final das operações de importação do estabelecimento matriz;

- nesse procedimento fiscal anterior, a página na internet da Sertrading caracterizava assim sua atuação: "*execução das operações de comércio exterior, buscando*

¹ 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.

(...)

§ 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.

§ 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)

sempre a melhor alternativa para sua empresa – incluindo apoio nas áreas jurídicas, fiscal e tributária para você manter o foco na sua atividade principal...Nosso negócio é avaliar, estruturar e coordenar as operações de comércio internacional. Dessa forma, nossos clientes focam em suas atividades principais e nós cuidamos de suas operações”; O Fisco aponta tal atuação como prestação de serviços aduaneiros; as conclusões do procedimento fiscal anterior vão no sentido de que não fora comprovada a origem dos recursos da integralização do capital social da Sertrading; e que houvera simulação nas operações com 3 empresas consideradas reais adquirentes;

- a funcionária Patrícia V. F. Santiago, do estabelecimento em Paranaguá, afirma, em depoimento, que recebe pedidos de vendas de Vera Lúcia Abreu, de quem se recebem as informações iniciais, e que é funcionária de outra pessoa jurídica, que também compra eventualmente da Sertrading; que eventualmente ocorre venda de uma carga inteira para um único cliente; coletaram-se email's da Sertrading dando conta de que Vera Lúcia Abreu é que comandava as operações de expedição/despacho das mercadorias; consulta ao sistema CNPJ revela que Vera Lúcia não tinha vínculos formais com a Sertrading, mas era representante legal da empresa Sunglass Vidros, e também recebia pagamentos de outra empresa, União Brasileira de Vidros SA;

- outra pessoa referida nos email's, Marina Felipelli Contursi, *“igualmente não tem qualquer vínculo formal com a importadora ostensiva; todavia, ao menos desde 11/2010, tinha/teve vínculos empregatícios com outras empresas relacionadas à SERTRADING S/A”*, e se revelou como verdadeira coordenadora logística das cargas importadas da Sertrading, repassando o acompanhamento das cargas a várias outras pessoas, entre elas Vera Lúcia;

- diversas outras pessoas são referidas nos email's, sem vínculo formal com a Sertrading, mas vincualdas a outras empresas ligadas à Sertrading ou a outras empresas do ramo de vidros; em especial o nome de Marcos Tobler Brant de Carvalho, que aparece em diversas mensagens como destinatário para solução de problemas diversos, como reajustes de tarifas de transportes; Marcos não tem nenhum vínculo formal com a Sertrading, e é sócio administrador de outra empresa, do ramo de vidros, a West Glass Ltda, cnpj 08.784.491/0001-10;

- outras mensagens indicam a constituição de outra empresa do mesmo grupo, Serglobal Importação e Distribuição Ltda, de mesmo endereço da Sertrading, criada para operar a logística de importação de 69 contêineres; a observação das importações do grupo revela que o papel da Sertrading Paranaguá passou para a Serglobal, nova importadora ostensiva do grupo, a partir de maio de 2011;

- outra mensagem revela, num caso de avaria da mercadoria (DI 10/1489539-3), que os custos envolvidos não seriam absorvidos pelo “grupo Sertrading” (assim mesmo referido na mensagem), mas funcionária de outra empresa solicita informar o valor das mercadorias para pagamento; a troca de mensagens revela ainda que se trata de mercadoria já com cliente definido, e registros de pagamentos de comissões;

- outra mensagem revela a destinação de relatório de faturamento, clientes e estoques da Sertrading aos destinatários principais Marcos Brant e Vera Lúcia, pessoas sem vínculo formal com a Sertrading, mas ligadas a outras empresas de vidros, o que demonstra a utilização, por terceiros interessados, de informações internas da Sertrading;

- o uso da expressão “Business Process Outsourcing”, no site da Sertrading, revela sua característica de terceirização de serviços; também se constata, no site, a informação de que teria 350 funcionários, o que somente pode ser verdadeiro se aplicado a todo o grupo de 16 empresas (fl. 78), e não à Sertrading em si; também é oferecido o serviço de “Importação sob Regime Incentivado”, referente a benefícios fiscais de ICMS;

- todas as descrições de serviços de todas as empresas do grupo revelam que as atividades são de serviços de importação/exportação;

- os documentos com registro das negociações com fornecedores do exterior contém diversas mensagens de pessoas sem vínculo formal com a Sertrading, porém vinculadas a outras empresas do ramo de vidros, conforme quadro à fl. 101;

- os registros contábeis e respostas da autuada revelam confusão entre as operações da Sertrading, Sertrading Global e Sertrading BR; revelam também que a própria empresa contabilizava as operações, após o desembaraço, por crédito na conta de ativo “1105010002 – Importações compra e venda por encomenda” (fl. 115); e que as empresas West Glass e VLA Coml. Vidros (Starglass) foram objeto de destinação de valores que totalizaram, nos anos de 2009 a 2011, R\$ 2.329.645,77 e R\$ 1.621.949,69, respectivamente (fls. 117 e ss.);

Em decorrência dessas constatações, autuou-se a empresa e responsabilizaram-se solidariamente as empresas Sertrading BR Ltda, Serglobal Importação e Distribuição Ltda, West Glass Ltda e VLA Comercial de Vidros Ltda, com base no art. 95, I, do DL 37/66².

A empresa Sertrading SA (contribuinte no presente processo) apresenta Recurso Voluntário, onde alega:

- que não se comprovou a falta de recursos para as operações, e desse modo, não se está diante do modo presuntivo de caracterização de interposição fraudulenta de pessoas, mas a acusação baseia-se em supostas provas da ocultação;

- os elementos trazidos pelo Fisco não provam, nem mesmo são indiciários da prática efetiva de interposição fraudulenta; a peça fiscal revelaria “*desconhecimento de institutos jurídicos inerentes à atividade empresarial*” e “*impertinente isolamento das regras de direito tributário e aduaneiro das demais normas do ordenamento jurídico brasileiro.*”

- que o grupo empresarial, de fato ou de direito, é o cenário em que a impugnante se encontra; Sertrading, Serglobal e Sermáquinas compõem o grupo Sertrading que congrega empresas independentes, com personalidade jurídica e patrimônio próprios; que o grupo realiza operações por conta própria e de terceiros, importação, exportação e comercialização interna de quaisquer produtos; A Sertrading BR atua como *back office*, cujos funcionários podem prestar serviços para outra empresa do grupo, cf. súmula 129 do TST;

- que a Sertrading (contribuinte do presente processo) foi criada para explorar o mercado de vidros, obteve recursos com financiamentos comprovados, e utilizou a Sertrading BR como *back office*; que contratou profissionais externos conhecedores do produto para assessoria no ramo (anexo 4); terceirizou armazenagem e estoque (anexo 5); traz documento (anexo 8) que conteria todos os dados de movimentação da mercadoria importada; que todas as operações foram custeadas às suas expensas;

² Art. 95. Respondem pela infração:

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

- que os prestadores de serviços contratados pela impugnante para fomentar a venda de vidros, VLA Comercial de Vidros Ltda (representada por Vera Lúcia de Abreu) e West Invest Comércio Exterior (representada por Marcos Brant) nem de perto receberam os valores apontados pela fiscalização;

- que os sites da empresa não são determinadores de sua atividade, mas sim o contrato/estatuto social; que a conta de importação por encomenda é um mero erro de nomenclatura;

- que as operações da empresa comprovam sua capacidade financeira para suportar o movimento de importações;

- resume assim os vínculos :

“a) com as empresas Sertrading BR e Serglobal Ltda, a relação é de pertinência ao mesmo grupo econômico;

b) com os funcionários Marina Constursi e Daniela Otterloo, a relação é a de trabalho remunerado via rateio de despesas por se tratar de mão-de-obra disponibilizada via back office comum;

c) com as empresas VLA Comercial de Vidros e West Invest, a relação é igualmente de prestador e tomador de serviços, respectivamente; remunerada via pagamento de serviços, comprovados pelas notas fiscais juntadas à presente.”

- sucessivamente, em caso de não aceitação de sua tese, pede que se aplique a penalidade prevista no artigo 33 da lei 11.488/2007;

Apresenta diversos documentos para amparo de sua defesa, tais como, dentre outros:

- contratos bancários de financiamento (anexo 3);

- relatório de notas fiscais das assessorias do ramo de vidros (anexo 4);

- notas fiscais de armazenagem (anexo 5);

- lista de fornecedores no exterior (anexo 6);

- lista de clientes (anexo 7);

- apuração de resultado na operação de vidros (anexo 14);

- contratos de câmbio (anexo 16);

A responsável solidária Sertrading BR Ltda, apresentou Impugnação, onde aduz as mesmas argumentações da Impugnação da Sertrading SA, no que tange à utilização de funcionários de empresa *back office*;

A responsável solidária Serglobal Importação e Distribuição Ltda apresentou impugnação, onde aduz os mesmos argumentos da Sertrading SA. Alega:

- que não se vislumbra referência direta alguma à participação ou beneficiamento da impugnante para com quaisquer dos aspectos fáticos que a autoridade fiscal selecionou para caracterizar a infração à Sertrading SA, e que a autoridade fiscal lhe atribuiu responsabilidade pelo simples fato de pertencer ao grupo Sertrading;

- que o contrato de sublocação utilizado como prova da participação da impugnante foi apontado pelo próprio Fisco como irrelevante para o fito que perseguia;

- repete as argumentações relacionadas à operação do grupo econômico, já sustentadas na Impugnação da Sertrading SA;

A responsável solidária West Glass Ltda apresentou Recurso Voluntário, onde sustenta:

- que a sociedade tem por objetivo “ *a importação e distribuição de vidros planos e espelhos, agenciamento, intermediação de negócios, representação comercial e prestação de serviços na área de comércio exterior*”, e que manteve acordo de assessoramento comercial com a empresa Sertrading, com o objetivo exclusivo de apoiar o desenvolvimento dos negócios da Sertrading naquele setor; junta as notas fiscais emitidas contra a Sertrading;

- que o valor das notas fiscais é muito menor que o apontado como remuneração pelo Fisco;

- que jamais importou, comprou ou assumiu risco dos vidros importados pela Sertrading; que seu nome aparece nas mensagens, por conta do comissionamento que possuía interesse em receber; que todos os documentos de importação foram emitidos por Sertrading;

- que não houve má-fé em nenhum momento por parte da impugnante;

- que o lançamento não é claro, preciso e indubitável quanto à descrição dos fatos e a capitulação legal da infração cometida por todas as pessoas arroladas, não constando a individualização do cometimento de cada um; e que apenas presumiu que a impugnante teria participado fraudulentamente do processo de importação por apresentar possíveis compradores e receber uma comissão emitindo legalmente nf de serviços; que a Sertrading importava e vendia a mesma mercadoria para mais de 100 empresas; que não teria havido qualquer dano ao Erário, elemento indispensável conforme jurisprudência que colaciona;

- suscita sua ilegitimidade passiva para constar como responsável solidária, porque não é nem adquirente, nem por conta própria nem por encomenda, e nem é o importador, tendo em vista que recebeu apenas comissão referente a assessoramento comercial; que a responsabilidade não pode passar da pessoa do infrator; invoca ausência de tipicidade legal da responsabilidade que lhe foi imposta;

- suscita violação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, em vista do desnível entre o valor de seu comissionamento e a multa do presente processo

A responsável solidária VLA Comercial de Vidros Ltda apresentou Impugnação, onde sustenta:

- que tem como objeto social “*comércio, transporte rodoviário, manutenção e instalação de vidro, bem como agenciamento e intermediação do mesmo*”; que atua no varejo de vidros desde 10.05.2006; que a sócio Vera Lúcia de Abreu atuou por mais de 20 anos no ramo, tendo sido gerente nacional de vendas em empresa de reconhecida atuação no referido mercado e por isto teria farta carteira de clientes; e nesse contexto prestou serviços à Sertrading

SA, que iniciara a operação de importação de vidros; que recebeu somente comissão por estes serviços;

- que não é importadora, nem por conta própria, nem por encomenda, e nem adquirente das mercadorias em foco; somente indicou clientes para a Sertrading, recebendo comissão por isto;

- que o lançamento não é claro, preciso e indubitável quanto à descrição dos fatos e a capitulação legal da infração cometida por todas as pessoas arroladas, não constando a individualização do cometimento de cada um;

- que as mensagens em que a Sra. Vera Lúcia aparece explicam-se: fls. 48, 01.04.2015, cuidava-se tão somente de programação de retirada de mercadoria; fls. 69/71, 01.04.2011 – relatório do volume vendido, para que a impugnante tivesse controle da comissão a que tinha direito;

- reputa válida a operação da Sertrading, e que os documentos de importação não foram fraudados, e assevera que a Sertrading realizou importações por conta própria;

- que o dano ao Erário deveria ser caracterizado, conforme jurisprudência que colaciona;

- pede que o auto seja declarado improcedente ou, sucessivamente, que seja excluída do polo passivo da autuação.

A DRJ/São Paulo I/SP – 11ª Turma decidiu pela improcedência das Impugnações, mantendo integralmente o lançamento. Transcrevo a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 30/10/2008 a 07/04/2011

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

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.

A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Sertrading SA apresentou Recurso Voluntário, no qual reitera os argumentos da Impugnação.

A Serglobal Importação e Distribuição Ltda apresentou Recurso Voluntário, no qual reitera os argumentos da Impugnação.

A Sertrading BR apresentou Recurso Voluntário onde reitera os argumentos da Impugnação.

A West Glass apresentou Recurso Voluntário reiterando as alegações de defesa.

A VLA Comercial de Vidros apresentou Recurso Voluntário onde também reiterou as sustentações da Impugnação.

Em 14/10/2014 o processo veio a julgamento no Carf, convertendo-se em diligência, por meio da Resolução 3202-000.284, para que a Sertrading fosse intimada a:

a) Informar a origem dos recursos financeiros utilizadas para os pagamentos efetuados em relação a todas as operações de importação objeto do presente litígio (recursos próprios, recursos de terceiros, empréstimos bancários, etc...), bem como apresentar os respectivos documentos que comprovem as informações prestadas (extratos bancários, contratos de mútuos, contratos bancários, etc...);

b) Comprovar a efetiva disponibilidade dos recursos financeiros na data do pagamento (dos tributos ao Fisco e das mercadorias aos fornecedores) em relação à todas operações de importação objeto do presente litígio, por meio da apresentação dos respectivos registros contábeis dos lançamentos efetuados em sua escrituração contábilfiscal, bem como dos respectivos registros da movimentação bancária (extratos bancários);

c) Comprovar a efetiva transferência dos recursos financeiros para o pagamento das mercadorias aos fornecedores em relação à todas operações de importação objeto do presente litígio, por meio da apresentação dos respectivos contratos de câmbio devidamente liquidados.

(ii) Quanto à alegação da existência do “Grupo econômico SERTRADING”, a SERTRADING S/A deverá ser intimada para apresentar documentação probante a fim de comprovar a regularidade formal/legal na constituição do citado “Grupo”.

A empresa foi intimada e apresentou extratos bancários, contratos de câmbio e laudo.

Às fls. 8.865/8.875 consta Informação Fiscal, onde se conclui que grande parte das importações foi efetuada com recursos de outras três empresas do grupo, conforme quadro à fl. 8.867: O Fisco ressalta ainda que não houve apresentação de contratos de mútuos, nem de formalização de grupo econômico.

Às fls. 9.087 e seguintes manifesta-se a recorrente Sertrading SA, sustentando:

- que apresentou laudo de auditoria confirmando a capacidade financeira e a existência do grupo econômico;

- que o parecer do Fisco quanto às origens dos recursos estaria equivocado, e aponta quadro que reputa correto (fl. 9.091/9.092);

Junta documentação relativa a mútuos entre as empresas do grupo.

Em 21/02/2017 o processo veio novamente a julgamento no Carf, e novamente foi convertido em diligência, por meio da Resolução 3201-000.836. A relatora de então teceu diversas considerações sobre o caso. Comenta que o fundamento da autuação não fora a falta de demonstração das origens dos recursos utilizados nas operações, mas sim a ocultação fraudulenta de reais adquirentes, isto é, sem utilização da presunção legal. Também considerou que a existência do grupo econômico não foi posta em dúvida. Conclui assim, direcionando a diligência:

Em face de todo o exposto, entendo ser fundamental para o deslinde do presente caso, que novamente haja a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora analise todos os documentos juntados pela recorrente SERTRADING S/A por ocasião da impugnação, bem como outros que reputar necessários, para elaboração de demonstrativo que vincule as mercadorias de cada uma das declarações de importação abrangidas na autuação e contratos de câmbio, com os documentos contábeis da empresa (livro de entrada, estoque e saída), notas fiscais de saída do armazém e retorno simbólico, nota fiscal de vendas aos clientes referidos nos mesmos documentos, margem de lucro das operações ou perda, contratos de câmbio.

Ademais, em relação às empresas VLA e WEST GLASS, que sejam apreciados os documentos juntados, tais como as notas fiscais de prestação de serviços, e outros documentos contábeis correlatos, para que seja apurado a sua legitimidade ou, para que sejam desconsiderados, se for o caso.

A diligência resultou na Informação Fiscal de fls. 9.394/9.402, onde se tabularam os custos/despesas vinculados às empresas VLA e West Glass, contabilizados na Sertrading SA. O Fisco não apresentou considerações quanto à legitimidade dos documentos juntados aos autos pelas empresas referidas. Não houve manifestação das recorrentes quanto à diligência fiscal. A Sertrading junta ao processo arquivos com documentações, aparentemente completas, sobre as operações: notas fiscais de entrada, remessa e retorno de armazenagem, notas fiscais de vendas, devoluções e perdas de estoque, despesas incorridas, demonstrativos dos contratos de câmbio e pagamentos de impostos, ajustes finais de estoque.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator.

Todos os recursos foram tempestivos, e atendem, em princípio, os requisitos de admissibilidade, e deles conheço.

Interposição fraudulenta de pessoas

A ocultação fraudulenta de intervenientes em operação de comércio exterior é considerada “dano ao erário” e punida com o perdimento das mercadorias, cf. DL 1.455/76, art. 23, V, e §1º, ou com multa equivalente ao valor aduaneiro, cf. §3º³:

A **ocultação fraudulenta** pode ser **provada diretamente**, pela coleta de provas ou indícios convergentes da fraude ou simulação, ou por **presunção legal**, pela demonstração da “*não-comprovação da origem disponibilidade e transferência dos recursos empregados*” na operação, cf §2º⁴:

Desse modo, e por imposição legal, **a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos** empregados na operação enseja o perdimento ou multa substitutiva. Com efeito, em vista da infinidade de fraudes e interesses nas fraudes em comércio exterior⁵, e ainda, a impossibilidade de regulação de intervenientes estrangeiros, é que a legislação impõe transparência plena nas operações.

Devemos, em seguida, caracterizar a não-comprovação, e eventuais fraudes ou simulações, para todos os tipos de intervenientes no comércio exterior.

São três tipos de **operadores no comércio exterior, na importação: Importador direto, importador por conta e ordem e encomendante predeterminado**. Todos esses tipos de operadores devem ser habilitados e identificados na operação, sob pena de

³ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

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

(...)

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

(...)

§ 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.](#)

⁴ § 2o Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

⁵ , tais como lavagem de dinheiro, operações fictícias para auferimento de benefícios à exportação, ocultação de intervenientes para ludibrirar controles e cotas, ocultação de interveniente para evasão tributária, blindagem patrimonial do real interveniente, e muitos outros

presunção legal, cf. o art. 11 da Lei 11.281/2006⁶, e inclusive respondem solidariamente pelos tributos (art 32, III do DL 37/66), equiparam-se a estabelecimento industrial para fins de IPI (Lei 11.281/2006, art. 14), dentre outras exigências.

Por outro lado, o **encomendante não-predeterminado, isto é, o cliente de mercado interno**, não se configura como operador de comércio exterior na importação, ainda que possa, eventualmente, comprar a mercadoria como encomenda. Trata-se, nessa situação, de pessoa física ou jurídica que encomenda mercadoria no mercado interno, sendo atendido por empresa que **atue no mercado interno como varejista/atacadista**. O atendimento da encomenda pode se dar por mercadoria em estoque, aquisição no mercado interno ou aquisição no mercado externo. Ainda, o cliente de mercado interno não se responsabiliza por eventuais problemas na importação, e muitas vezes sequer sabe se a mercadoria é importada, sendo de total responsabilidade do encomendado o fornecimento das mercadorias, seja em estoque, seja por aquisição no mercado interno, seja por importação. Em suma, diferencia-se o encomendante de mercadoria do encomendante de importação, que irá remunerar os serviços de importação, e não comprar, em ambiente de mercado, a mercadoria encomendada. É somente este último encomendante que se subsume ao conceito legal de “encomendante predeterminado”.

Nesta situação, há uma operação comercial interna normal, sem que o encomendante se caracterize como operador de comércio exterior, posto que aí não se revelam os contextos das finalidades da legislação aduaneira, observando o art. 5º da Lei de Introdução ao Direto Brasileiro:

⁶ *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.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos [arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#).

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007\)](#)

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos **fins** sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

(ressaltei)

Isto porque a finalidade da legislação aduaneira, nesse aspecto, é obter equanimidade tributária entre a indústria nacional e o atacadista de mercadorias estrangeiras.

Observo ainda que a utilização de recursos de terceiros enseja a presunção da importação por conta e ordem do financiador, cf. art. 27 da Lei 10.637/2002⁷. Porém os meros adiantamento de recursos em operação de mercado interno não configuram “ a importação com recursos de terceiros”, tendo em vista as finalidades da Lei, posto que aí, há adiantamento para compra de mercadoria em ambiente de mercado interno, e não adiantamento de recurso para importação de mercadoria externa, em que a importadora ostensiva estivesse atuando como mera prestadora de serviços de importação, isto é, remunerada por comissão.

Segue quadro resumo:

	Importador Direto	Importador por Conta e Ordem	Encomendante predeterminado interveniente de comércio exterior	Cliente de mercado interno
Conceito simplificado	Contribuinte que consta como importador ostensivo na DI	Contribuinte que solicita importação e fornece os recursos financeiros.	Contribuinte que solicita importação sem adiantar os recursos financeiros.	Contribuinte/cliente de empresa atacadista/varejista, que solicita mercadoria via de regra como usuário final, sem vincular a importação.
Responsabilidade tributária	art. 31 DL 37/66 - sujeito passivo	art 32, III,"c" DL 37/66 - solidário	art 32, III,"d" DL 37/66 - solidário	Não
Responsabilidade por infrações	DL 37/66, art. 95, IV	DL 37/66, art. 95, V	DL 37/66, art. 95, VI	Não
Equiparação a Industrial	Lei 4.502/64, art. 4º, I	Lei 11.281/2006, art. 13	Lei 11.281/2006, art. 13	Não
Necessidade de habilitação no comércio exterior	Sim - IN SRF 650/06, art. 1º, IN SRF 1.288/12, art. 1º	Sim - IN SRF 650/06, art. 26, caput, IN SRF 1.288/12, art. 24, caput, combinados com Lei 11.281/2006, art. 11, §1º	Sim - IN SRF 650/06, art. 26, §único, IN SRF 1.288/12, art. 24, § único, combinados com Lei 11.281/2006, art. 11, §1º	Não
Submete-se a regras de preços de transferência	Sim, Lei 9.430/96, Seção V	Sim - Lei 11.281/2006, art. 14	Sim - Lei 11.281/2006, art. 14	Não

O importador ostensivo consta na DI. O importador por conta e ordem e o encomendante predeterminado devem habilitar-se perante as autoridades aduaneiras e **também devem constar na DI**, dentre outras formalidades previstas (IN's RFB 237/2002 e 634/2006), senão estará se ocultando.

⁷ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos [arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.](#)

Amiúde os importadores por conta e ordem e os encomendantes predeterminados buscam se apresentar como meros clientes, de mercado interno, do importador, porém, alguns indícios apontam sua verdadeira natureza:

- a remuneração do importador é por comissão fixa ou proporcional, ao revés de lucro em ambiente de mercado;

- há estreita correlação entre pagamento, importação e tradição das mercadorias;

- o importador ostensivo não atua no mercado interno, como atacadista ou varejista das mercadorias em foco;

- o importador por conta e ordem ou encomendante predeterminado conhece a mercadoria como importada e conhece os trâmites de importação, e às vezes atua na negociação com os fornecedores estrangeiros;

O conjunto factual desses contextos permite distinguir a natureza do comprador da mercadoria, como importador por conta e ordem, encomendante predeterminado ou cliente de mercado interno.

Em resumo, o que se busca é caracterizar, a partir todos os elementos fáticos possível, se se está diante de uma prestadora de serviços de importação ou de uma atacadista de mercadorias no mercado interno.

Análise do caso presente

Analisaremos as provas utilizadas pelo Fisco na acusação.

1 – Atuação de VLA Comercial de Vidros e West Glass

O Fisco coletou diversas mensagens eletrônicas que indicam as pessoas de Vera Lúcia Abreu, da VLA Comercial de Vidros, e Marcos Tobler Brant de Carvalho, da West Glass, como os reais operadores das importações, os quais indicariam preços a serem praticados, datas de entrega das mercadorias e outras questões logísticas.

Em vista disso, considerou tais empresas como reais adquirentes das mercadorias.

Todavia, a partir somente de tais provas, não é possível concluir, sem sombra de dúvida, que tais empresas foram as reais adquirentes das mercadorias, restando frágil a dedução lógica. Com efeito, as pessoas referidas participaram ativamente das operações, e não tinham vínculos formais com a Sertrading como funcionários ou sócios. Porém, conforme restou demonstrado pelas provas apresentadas nas Impugnações e nos Recursos Voluntários, tais empresas atuaram como comissionários, prestadores de serviços de intermediação e captação de clientes para a recorrente Sertrading SA.

Foram juntados notas fiscais emitidas pelas empresas, registros contábeis, etc, todos na mesma direção das alegações.

Pelo contrário, ficou ainda comprovado que as mercadorias não tiveram como destinação as empresas referidas, mas outras empresas consideradas como clientes. Confira-se às fls. 9.460/10.732 as notas fiscais de venda, e no anexo 7 da Impugnação (fls. 5.477/5.479) a relação de clientes.

Ora, a investigação fiscal não se aprofundou no sentido de circularizar as empresas clientes das mercadorias para esclarecer a relação destas com a Sertrading SA. Entendo que tal aprofundamento seria imperioso para fundamentar a caracterização de que tais empresas clientes tivessem sido as reais adquirentes das mercadorias importadas, como encomendantes ou importadoras por conta e ordem. Não há, nos autos, qualquer análise ou prova nesse sentido.

Resta, pois verossímil a sustentação da defesa, o que aliás, não foi objeto de apreciação por parte do Fisco por ocasião da diligência solicitada pela Resolução 3201-000.836, que claramente procurava esclarecimentos desses aspectos.

Portanto, entendo que a parte da investigação fiscal que toca à participação das empresas VLA Comercial de Vidros e West Glass, não deve subsistir.

Voto pela exclusão dessas empresas do polo passivo do lançamento.

2 – Atividades do grupo Sertrading

Além dos elementos do item anterior, o Fisco utilizou também, para a configurar a interposição fraudulenta de pessoas nas importações, a análise das informações contidas nos sítios do grupo Sertrading na internet.

Repito aqui algumas das análises:

Fl. 76:

No mesmo site www.sertrading.com constam ainda dados que, de forma inexorável, levam ao entendimento de que tal ente – o grupo informal constituído pelas diversas empresas – tem por finalidade A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMÉRCIO EXTERIOR, dentre eles, inclusive, o financiamento das operações. Além do que o próprio nome da entidade sugere18, o emprego da expressão Business Process Outsourcing (terceirização de processos de negócios) e a estrutura de informação disponível ao ali chamado cliente não deixam dúvida sobre tal característica (vide tela C.41 abaixo).

A Sertrading SA não nega que o grupo Sertrading presta serviços de importação por encomenda ou por conta e ordem. Aduz, no entanto, que a empresa do grupo que faria esse tipo de serviço seria a Sertrading BR. No entanto, afirma, a operação de vidros, objeto da Sertrading SA, não era por encomenda ou por conta e ordem, era por conta própria.

Com efeito, as referências do Fisco às informações do grupo na internet fornecem elementos convincentes de que o grupo prestava serviços de importação por encomenda ou por conta e ordem. Mas não há prova negativa, isto é, de que o grupo também não atuasse como *trading* de fato, isto é, como atacadista no mercado interno.

A área de “Produtos” do sítio, conforme folha 80, mostra a atuação do grupo também como “distribuição e assistência técnica de produtos”, o que é atividade comercial atacadista interna. Consta, na mesma folha, a informação de que o grupo é representante de

diversas marcas de equipamentos, atividade também caracterizada como atacadista no mercado interno, no conceito dado na introdução teórica.

Portanto, a visada fiscal, nessa direção, tem algum suporte, porém não consubstancia, por si só, como elemento probante suficiente. Decerto que a investigação fiscal teria que procurar os clientes das mercadorias identificadas no presente processo e para as mercadorias em foco, vidros, e esclarecer as relações destes clientes com a autuada. Como visto no item anterior, as empresas VLA Comercial e West Glass não se revelaram como esses clientes finais, conforme o Fisco entendeu.

Na ausência do avanço da investigação das verdadeiras clientes das mercadorias, a acusação fiscal falha na força probante dos documentos arrolados.

3 – Operacionalização das atividades do grupo Sertrading

Nos itens anteriores analisamos as acusações fiscais quanto à existência de importadores por conta e ordem ou encomendantes de mercadorias estrangeiras, fora do grupo Sertrading. Além daquela linha, o Fisco também apontou irregularidades na atuação da autuada quanto à sua **capacidade operacional e origem dos recursos financeiros utilizados**, apontando outras empresas do grupo como ocultadas nas operações.

Confira-se trecho do Termo de Verificação Fiscal, fl. 103:

Da análise dos elementos obtidos em Diligência e dos comprovantes do contato comercial apresentados em atendimento ao TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, concluiu-se pela responsabilidade e participação efetiva das seguintes entidades:

1) SERTRADING (BR) LTDA., CNPJ 04.626.426 e SERGLOBAL IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA., CNPJ 08.744.945, no que se refere ao acompanhamento, apoio e gerência das questões essencialmente administrativas, aí incluídas a logística interna e a de controle financeiro das operações; é de se destacar que, para o caso das DI nº 09/0233678-3 e nº 08/1718658-6, além da utilização da capacidade operacional, foram utilizados recursos financeiros da SERTRADING (BR) LTDA. no pagamento dos fornecedores estrangeiros, situação que, conforme legislação citada na Tabela C.8 acima, presume se tratar de operações por sua conta e ordem;

O Fisco também aponta a estrutura enxuta da Sertrading SA, com apenas um funcionário administrativo e um escritório alugado, que não seria suficiente para tocar a operação sozinha.

A recorrente reconhece a estrutura enxuta, porém alega a utilização de outras empresas do grupo como *back office*, e apresenta contratos de aluguéis de armazéns.

Quanto aos recursos financeiros, toda a argumentação da Sertrading SA, no Recurso Voluntário e nas manifestações à Informação Fiscal, conduzem-se no sentido de que os recursos oriundos de empresas do próprio grupo seriam lícitos e não caracterizariam a interposição fraudulenta. Reconhece que grande parte (fls. 9.091 e 9.092) dos recursos

financeiros utilizados nas operações da Sertrading SA são de empresas do grupo econômico, e não da própria.

Porém, ao contrário do que sustenta a recorrente, tal fato impõe a consideração das empresas Sertrading BR e Sertrading Global como importadoras, por conta e ordem, nos termos do art. 27 da Lei 10.637/2002⁸. O fato de que sejam mútuos não altera o fundamento legal para considerar as empresas do grupo como origens dos recursos, e como tais, como importadoras por conta e ordem.

O princípio da entidade impede a confusão de responsabilidades e patrimônios das empresas. Diz a Resolução CFC 750/93:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

A existência de grupo econômico, formal ou informal, não desnatura o princípio da entidade e não altera as responsabilidades aduaneiras, porque a personalidade e o patrimônio são distintos para cada entidade, conforme artigo 266 da Lei 6.404/76⁹.

Desse modo, as outras empresas, Sertrading Br e SerGlobal, apontadas como responsáveis solidárias pelo Fisco, que originaram recursos para a Sertrading SA, conforme quadro da própria empresa às fls. 9.091, ocultaram-se na operação, quando deveriam assumir as responsabilidades tributárias e por infrações decorrentes.

O dano ao Erário, em tais circunstâncias, podem ser diversos, como exposto na introdução teórica. Por exemplo, a falta de equiparação da operação atacadista do grupo como estabelecimentos industriais. Nesse caso, os valores agregados das atividades da Sertrading BR ou SerGlobal (indicadas pela recorrente como distribuidoras) deveriam sofrer a tributação do IPI, mas, ocultando-se das operações de importação, podem ter-se elidido desse dever.

Outros danos são possíveis, como blindagem patrimonial, auferimento de benefícios fiscais em função da localização, vulneração às restrições quanto a habilitação ao comércio exterior, em vista de autuações anteriores, etc.

⁸ Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

⁹ Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

De qualquer modo, não se indaga qual o dano ao Erário foi cometido, pois a ocultação de intervenientes nas operações de comércio exterior, por si só, caracteriza suficientemente o dano ao Erário, prescindindo o Fisco de demonstrar qual o dano fora cometido, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei 1.455/76¹⁰, e conforme as finalidades da legislação aduaneira, vistos no preâmbulo desta peça.

O art. 94 do DI 37/66 estabelece que:

*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.*

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

*§ 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.***

Deveras, no presente caso, tal ocultação não pode ser atribuída a equívoco ou desconhecimento da legislação, para uma empresa de tal porte, de modo que formo convicção quanto à ocultação fraudulenta. Assim, nego provimento quanto ao mérito.

Desse modo, as operações financiadas com recursos de outras empresas revelam ocultação do importador por conta e ordem.

A planilha de fls. 8.876/8.880, preparada pelo Fisco em resposta à Resolução 3202-000.284, aponta que das 160 operações em foco, 136 foram feitas com recursos de terceiros, total ou parcialmente. A planilha foi feita com base nos extratos bancários, com muitos detalhes.

A recorrente manifesta-se contra esse levantamento, sustentando que recursos oriundos do próprio grupo seriam recursos próprios.

Todavia, como visto, tal tese não pode prevalecer.

A recorrente diz ainda que o total de operações com recursos das empresas do grupo seria diferente do apontado pelo Fisco, mas nesse particular, não apresenta demonstração específica. O laudo, apresentado conjuntamente, não trata especificamente desta alegação, mas segue no sentido de considerar, tal como a recorrente, os recursos de empresas do grupo como recursos próprios.

Os mapas de mútuos trazidos pela empresa, fls. 9.265/9.274, confirmam essa conclusão.

¹⁰ Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

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

De todo o exposto, concluo que as operações financiadas, total ou parcialmente, com recursos de terceiros, conforme planilha levantada pelo Fisco, foram ocultadas, subsistindo o lançamento. Quanto às operações feitas com recursos próprios, em vista da insuficiência probatória quanto à caracterização de reais adquirentes fora do grupo Sertrading e quanto à capacidade logística, dou parcial provimento para afastar o lançamento.

***Bis in Idem* – Multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007**

As recorrentes aventam a tese de que o artigo 33 da Lei 11.488/2007 teria derogado a penalidade de perdimento, por interposição fraudulenta de terceiros.

Não lhe assiste razão. As multas comparadas têm objetos diferentes. A de 10% do valor aduaneiro tem como objeto punir a ação de intermediação fraudulenta, enquanto o perdimento pune os responsáveis financeiros da operação. Nada obsta que a legislação aduaneira atribua ao importador ostensivo, ainda que intermediário, o caráter de contribuinte, cf. art. 104 do Regulamento Aduaneiro¹¹, enquanto o real adquirente seja titulado como responsável solidário.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento aos Recursos Voluntários de VLA Comercial de Vidros Ltda e West Glass Ltda, para afastá-las do polo passivo da autuação. Para os demais Recursos Voluntários, dou parcial provimento para afastar do lançamento as operações feitas com recursos próprios, e manter o lançamento quanto às operações com recursos de terceiros, conforme exposto.

Marcelo Giovani Vieira - Relator

¹¹ Art. 104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;