



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.721717/2014-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.084 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO HENRIK HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 21/02/2013, 27/02/2013, 16/03/2013

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Márcio Robson Costa (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de processo inaugurado para recepcionar as informações e documentos que redundaram na lavratura do auto de infração de fls. 141/142, que se prestou a

constituir o crédito tributário decorrente da aplicação da multa prescrita no art. 23, § 3º do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/02, combinado com art. 81, inciso III da Lei n.º 10.833/03, no montante original de R\$ 921.857,04, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, suscetíveis da aplicação da pena de perdimento, por já terem sido consumidas/revendidas ou não localizadas.

Segundo relataram as autoridades que presidiram os procedimentos de auditoria fiscal, o que motivou a sua abertura foram “fundados indícios da ocultação do(s) sujeito(s) passivo(s), mediante interposição fraudulenta, em operações de importação registradas pela empresa **PRÓSPERA TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA**, CNPJ 05.421.217/0001-99, supostamente por conta e ordem da empresa **IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO HENRIK HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA**, CNPJ 07.613.113/0001-01” (fl. 143). As operações de importação referidas “pretendiam nacionalizar **360 toneladas de feijão carioca**, seco, em grãos, de origem e procedência boliviana”.

A autuação em testilha reportou-se às DIs n.ºs 13/0338427-4, 13/0338429-0, 13/0379522-3, 13/0379523-1, 13/0507000-5 e 13/0507004-8, por meio das quais, segundo asseveraram as autoridades fiscais, “a parte que pretendia se manter recôndita é a real encomendante e provedora dos recursos necessários à importação das mercadorias, a empresa **ESTEIO SUPERATACADO**, CNPJ 05.765.131/0001-83”. Segue quadro demonstrativo extraído do relatório fiscal:

Importações registradas por conta e ordem da empresa HENRIK objeto do presente relatório					
Número da DI	CNPJ do Importador	CNPJ do Adquirente	Data de Registro da DI	Valor da Importação (US\$)	Valor da Importação (R\$)
13/0338427-4	05.421.217/0001-99	07.613.113/0001-01	21/02/2013	78.400,00	153.640,48
13/0338429-0	05.421.217/0001-99	07.613.113/0001-01	21/02/2013	78.400,00	153.640,48
13/0379522-3	05.421.217/0001-99	07.613.113/0001-01	27/02/2013	78.400,00	154.259,84
13/0379523-1	05.421.217/0001-99	07.613.113/0001-01	27/02/2013	78.400,00	154.259,84
13/0507000-5	05.421.217/0001-99	07.613.113/0001-01	16/03/2013	78.000,00	153.028,20
13/0507004-8	05.421.217/0001-99	07.613.113/0001-01	16/03/2013	78.000,00	153.028,20
Valor Total das Importações em US\$ e R\$:				469.600,00	921.857,04

Fonte: SISCOMEX

Segundo relatado pela fiscalização, a instauração do procedimento fiscal decorreu da constatação de que “o conjunto de dados referentes ao histórico tributário-fiscal da HENRIK demonstrou haver indícios da ocultação do(s) sujeito(s) passivo(s), mediante interposição fraudulenta, nas importações registradas por conta e ordem desta:

a) emissão de notas fiscais eletrônicas (NF-e) de entrada de mercadorias importadas e de suas saídas com **numerações e datas próximas e mesmas quantidades** (diversamente do que ocorre na maior parte das importações registradas por sua própria conta);

b) para alguns tipos de produtos as **vendas são concentradas em poucos clientes** (também de modo diferente do que ocorre nas operações registradas por sua própria conta);

c) **reduzido quadro de funcionários** (apenas um registrado no período fiscalizado, e só desde de 2012, de acordo com os sistemas da RFB), o que aparenta dificultar a operacionalização e logística de uma empresa que importa toneladas de

mercadorias como grãos, cebola e farinha de trigo, para depois revendê-las no mercado interno; e

d) **pequena margem de lucro** na venda das mercadorias importadas (média menor que 5%), com receita bruta anual declarada próxima ou até inferior ao dispêndio estimado nas importações.”

Relataram as autoridades fiscais que “ao analisar as notas fiscais eletrônicas (NF-e) de venda das mercadorias importadas através das DIs auditadas, emitidas pela fiscalizada, constatou-se que todas as mercadorias tiveram **apenas um destinatário**: a empresa **ESTEIO SUPERATACADO LTDA**, CNPJ 05.765.131/0001-83” (fl. 151).

E, da análise dos documentos apresentados à fiscalização (contratos de câmbio, extratos bancários)¹, além daqueles já disponíveis nos bancos de dados da RFB, a fiscalização constatou que a citada empresa “proveu, antecipadamente, e no dia do fechamento do câmbio, recursos suficientes para a HENRIK pagar as importações que seriam registradas ainda uma semana depois” (fl. 153). Concluíram os autuantes, quanto ao quadro probatório obtido e acostado ao processo, que as “negociações ocorreram de fato antes de as referidas importações serem realizadas”.

Consignaram, outrossim, a participação da empresa corretora interveniente nas operações, **CORREPAR CORRETORA DE MERCADORIAS S/S LTDA**, a qual, juntamente com as demais empresas já nominadas, “também deve responder solidariamente por tais irregularidades, pois ao produzir um mesmo documento em versões distintas, colaborou com os demais envolvidos na tentativa de burlar o Fisco e evitar seu conhecimento da forma real com que os fatos ocorreram na situação em tela”. Reportado documento refere-se ao contrato de negociação entre as partes (fls. 154/155), o qual, inclusive, identifica o real adquirente, que se manteve oculto nas DIs (ESTEIO SUPERATACADO LTDA).

Justificaram a inclusão da empresa importadora (PRÓSPERA TRADING), como responsável solidário, porquanto esta “interveio ao registrar as operações por conta e ordem da HENRIK (e não da ESTEIO, como deveria ter sido feito)” (fl. 156).

Concluídas as auditorias das DIs objetos do procedimento fiscal, as autoridades fiscais arremataram asseverando que “a ESTEIO SUPERATACADO LTDA, adquirente de todas as mercadorias importadas através das DIs auditadas, participou da negociação das mercadorias, sendo a real interessada nas importações realizadas, e provera os recursos para a quitação dos respectivos Contratos de Câmbio – todos antecipadamente aos registros das Declarações de Importação vinculadas”. E acrescentaram, “comprovações das transferências bancárias atestam a provisão dos recursos para a realização de tais pagamentos” (fl. 165). Relataram, ademais, que a real adquirente “não possui habilitação perante a RFB para participar de operações de comércio exterior” (fl. 146).

Constatarem, enfim, que “a HENRIK cedeu seu nome para que a PRÓSPERA registrasse as Declarações de Importação por sua conta e ordem, quando as importações deveriam ter sido consignadas como *por conta e ordem de terceiros*, com a identificação da ESTEIO SUPERATACADO LTDA como adquirente junto ao SISCOMEX” (fl. 165).

A responsabilização solidária das empresas, pelas infrações constatadas, fundamentou-se no disposto no art. 95, incisos I, V e VI, do Decreto-lei nº 37/1966, bem como pelo disposto no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Por fim, quanto à fundamentação legal apontada no relatório fiscal, aplicou-se no lançamento o disposto no art. 27 da Lei nº 10.637/2002, que prescreve a presunção da operação de comércio exterior por conta e ordem de terceiros com recursos providos por estes.

Às fls. 172/177 encontram-se os Termos de Sujeição Passiva Solidária das empresas envolvidas. E às fls. 535/567 encontram-se os termos de ciência dos quatro sujeitos passivos arrolados na autuação, bem como dos respectivos Avisos de Recebimento das correspondências que lhe foram encaminhadas.

Importa relatar que se encontra apensado a este o processo de representação fiscal para fins penais (10945.721718/2014-31), decorrente da autuação, conforme informado pelo termo de fl. 534.

O sujeito passivo solidário CORREPAR CORRETORA DE MERCADORIAS S/S LTDA (CNPJ nº 74.201.807/0001-29), apresentou sua IMPUGNAÇÃO contra o lançamento, nos termos da peça de fls. 548/567, firmada por procuradores legalmente estabelecidos, por meio da qual alega, em apertada síntese, que:

a) atua apenas como “mero agente de negócios, intermediando e aproximando as partes interessadas em negociar entre si”, acrescentando que “é sujeito dotado de completa independência, o qual não possui vínculo de poder ou subordinação com nenhuma das partes (comprador e vendedor), não dispendo de meios contratuais ou legais para manipular ou controlar as operações internas dos seus clientes”;

b) “não houve qualquer contrato de intermediação pela Impugnante na operação de venda realizada pela HENRIK, o que se comprova na medida em que a Impugnante não recebeu qualquer remuneração em razão das vendas realizadas por esta empresa”. Seu “comissionamento ... sempre resultou, exclusivamente, da agência realizada entre o exportador estrangeiro e o importador”. E, “nunca participou efetivamente da operação de compra e venda interna dos grãos importados”;

c) no contexto da sua atuação intermediadora de negócios, “não há que se falar em interesse jurídico, isto é, na participação e domínio de fato da operação, capaz de ensejar sua responsabilidade solidária conforme preconiza o Art. 124 I do CTN”;

d) quanto ao fundamento legal para a sua inclusão no polo passivo da autuação (o art. 124, inciso I, do CTN), “a fiscalização incorreu em equívoco ao realizar uma interpretação literal daquilo que a legislação denominou de *interesse comum*”;

e) “somente haveria interesse comum, na acepção jurídica, se a Impugnante fosse coproprietária dos bens importados, se tivesse antecipado recursos e com o importador compartilhado os riscos da operação, por exemplo, o que, de fato, não ocorreu no caso em epígrafe”;

f) sua sujeição passiva solidária também não pode ser sustentada no que dispõe o art. 95, incisos I e V, do Decreto-lei nº 37/66, porquanto este trata de espécie de responsabilidade personalíssima, atingindo apenas os “sujeitos que se amoldam à hipótese prescrita na norma, ou seja, aqueles que: primeiro, fique realmente comprovado de que se beneficiou do suposto ilícito e, segundo figurarem como sujeitos ocultos em operação de importação por conta e ordem ou encomenda”. E, “no caso em tela, revela extremamente claro que a Impugnante não se beneficiou seja por qualquer meio, e nem como adquirente, tampouco como encomendante das importações alvejadas pelas penalidades aplicadas”. Ademais, a própria fiscalização não deixou dúvidas de que sua responsabilidade decorreu tão somente “em razão da constatação de que ela teria intermediado os negócios”;

g) o único documento apontado pela fiscalização para sustentar a sua inclusão no polo passivo da autuação, o “contrato” cuja cópia encontra-se acostada às fls. 154/155 dos autos, que se restringe apenas a duas das seis DIs objetos da

auditoria (“sendo que nas demais ... a d. fiscalização correlaciona este fato, para dar suporte ao seu intento”), “longe de ser considerado um contrato de compra e venda, na realidade refere-se apenas a um informativo às partes, referente a consumação de uma transação que fora objeto de contratos anteriores, da qual a Impugnante agiu apenas como agente”.

Conclui sua impugnação requerendo “a exclusão da Impugnante do polo passivo, como responsável solidária, da presente medida fiscal”.

De sua parte, a atuada HENRIK também trouxe aos autos sua IMPUGNAÇÃO contra o lançamento, nos termos da peça de fls. 579/598 (e diversos anexos), igualmente firmada por procurador regularmente estabelecido, por meio da qual alega, em apertada síntese, que:

a) se encontra “devidamente habilitada ao SISCOMEX, a qual teve sua capacidade econômica devidamente analisada”. Possui depósito de 500 m2, “além de escritório com os respectivos meios tecnológicos para realizar suas operações”. E, conforme documentos anexados à impugnação, a origem dos recursos que utilizou para integralização do capital, assim como para “todas as transações comerciais com o exportador”, foram empréstimos bancários, inclusive com renegociação de dívidas, “fato que uma empresa de *fachada* ou que utilize recurso de terceiros não realiza”;

b) “por mais que tenha emitido a nota fiscal com entrega futura, não agiu de forma à ocultar o comprador da mercadoria”, isto porque, “tinha condições por si só em arcar com os custos das importações realizadas”, além do que “negociou o produto, o preço e forma de pagamento; é quem realizou a operação de importação contratando a empresa Próspera para realizar o serviço de desembaraço aduaneiro, logo se realizou assim licitamente a operação de importação *por conta e ordem de terceiros* na qual a IMPUGNANTE se amolda à figura do ADQUIRENTE”. E a Solução de Consulta nº 8/2009 contemplou o tema do “Faturamento Antecipado”, assim como da venda para entrega futura;

c) não há subsunção dos fatos à norma aplicada pela fiscalização para configurar a ocultação alegada, porquanto “não há provas que possam ser amoldados pela norma, salvo se realizar uma *preferência hermenêutica* conforme exposto por Francesco Ferrara”. E, “como ficou demonstrado o fisco não obteve êxito em apontar a ilicitude da conduta do atuado, o que o fisco obteve foram meras presunções extraídas de um recorte cirúrgico do contexto, do histórico da IMPUGNANTE, e deste recorte construiu o *fato*, a *pseudo realidade*, todavia não é a realidade”;

d) apenas tomou conhecimento do documento denominado “CONTRACT 05022013AC” por meio do auto de infração. “Até então o que se tinha era uma compra de mercadoria do fornecedor via corretora e uma venda para entrega futura via corretora. Talvez tenha sido um equívoco da corretora”;

e) os elementos indiciários apontados pela fiscalização “não fazem prova da ocultação apontada”, o que implica na improcedência do lançamento;

f) a fiscalização “simplesmente presumiu o fato sem o mínimo de liame fático”. E “a inversão do ônus da prova nesse quesito se faz pelo contrato firmado entre as empresas e em todo o histórico, não há nenhuma antecipação por parte da PRÓSPERA de valores para tais operações (fato demonstrado), tal interpretação instaura enseja insegurança jurídica que não deve existir”;

g) há duas previsões legais para os casos de interposição fraudulenta: a propriamente dita ou comprovada (cuja penalidade está prescrita no art. 23, inc. V, do Decreto-lei nº 1.455/76) e a presumida (cuja penalidade está prescrita no § 2º do mesmo comando legal, instituído pela Lei nº 11.488/2007). E estas duas penalidades

não podem ser aplicadas de forma cumulativa, uma vez que “não é possível continuar penalizando da mesma forma quem somente cede o nome para ocultar reais intervenientes, daquele que, mediante fraude comprovada, visando à sonegação fiscal, oculta os reais intervenientes”. No caso de cessão de nome o sujeito passivo deve ser o importador ostensivo, diferentemente do caso da interposição comprovada, cujos sujeitos passivos devem ser o importador ostensivo e o adquirente da mercadoria importada, “por agirem conjuntamente, nos termos do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional”.

h) neste contexto, “se o importador ostensivo não participa das importações irregulares, sem agir em conluio, com os reais adquirentes visando à sonegação tributária, ele simplesmente faz operação para o qual é *contratado* e nada mais”, devendo ser apenas punido pela penalidade mais branda (de 10% por cessão de nome), caso não comprovasse a origem e a disponibilidade dos recursos utilizados na importação. No caso contrário, este seria apenado com a multa de 100% do valor das mercadorias, juntamente com o adquirente, pela interposição comprovada (“o que não ocorreu no presente caso”).

Conclui seus protestos requerendo a “declaração de improcedência do auto de infração” e, alternativamente, “o cancelamento do referido auto de infração por já ter sido aplicada a multa de 10% ao importador considerado ostensivo (ora impugnante), o qual figura como *adquirente* nas Declarações de Importações”.

Os dois outros sujeitos passivos solidários arrolados pela fiscalização não compareceram aos autos para impugnar o lançamento.

Ato contínuo, a DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 21/02/2013, 27/02/2013, 16/03/2013

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. MULTA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 21/02/2013, 27/02/2013, 16/03/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO ADUANEIRA.

Afasta-se a sujeição passiva solidária daquele que não concorreu para a prática da infração constatada e tampouco dela se beneficiou.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa Henrik interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão. A empresa Corregar teve a sua responsabilidade excluída pela decisão de segunda instância, conforme se confere na decisão acima reproduzida.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação quanto a acusação de ter praticado as importações por meio de interposição fraudulenta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A acusação fiscal se refere a ocorrência de dano ao erário com a aplicação da pena de perdimento de mercadoria que, por ter sido consumida ou não ter sido localizada, foi convertida em multa em valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, decorrente da identificação de que nas DIs n.ºs 13/0338427-4, 13/0338429-0, 13/0379522-3, 13/0379523-1, 13/0507000-5 e 13/0507004-8, a empresa **ESTEIO SUPERATACADO LTDA**, doravante denominada ESTEIO SUPERATACADO, seria a real adquirente dessas importações ocorridas na modalidade por conta e ordem, enquanto a empresa **IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO HENRIK HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA**, doravante denominada HENRIK, figurou na importação como adquirente ostensivo, nos termos dos inciso V, art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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.

.....
§ 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.

Em diligência realizada nas empresas envolvidas, a Fiscalização encontrou fortes indícios de que a empresa ESTEIO SUPERATACADO teria se utilizado de interposta pessoa para realizar importações de feijão proveniente da Bolívia, nas DIs n.ºs 13/0338427-4, 13/0338429-0, 13/0379522-3, 13/0379523-1, 13/0507000-5 e 13/0507004-8, em descumprimento das exigências da legislação aduaneira.

Decorrente dos fatos apurados, a Fiscalização lavrou o presente auto de infração contra o contribuinte HENRIK e arrolou como responsáveis solidárias pela infração as pessoas jurídicas: PRÓSPERA TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 05.421.217/0001-99, ESTEIO SUPERATACADO LTDA, CNPJ 05.765.131/0001-83, e CORREPAR CORRETORA DE MERCADORIAS S/S.

Após os recursos de Impugnação das empresas HENRIK e CORREPAR, foi dado provimento ao recurso da segunda, no sentido de excluir a sua responsabilidade quanto a acusação de ter concorrido para a prática da infração aduaneira identificada.

Decorrente dos mesmos fatos, também foi lavrado o auto de infração nº10945.721715/2014-05 contra a empresa HENRIK por "cessão de nome a terceiro".

Feitas essas considerações iniciais, passa-se a analisar as pretensões da Recorrente em suas argumentações de mérito.

Por oportuno, faz-se breve exposição sobre as principais características da modalidade de importação envolvida e da ocorrência interposição fraudulenta de terceiros.

A operação de "importação por conta e ordem de terceiros" é aquela em que uma pessoa jurídica promove (o importador) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (adquirente), em razão de contrato previamente firmado para terceirizar as atividades envolvidas na importação. Esta empresa atua como prestadora de serviços, já que a operação é realizada com recursos provenientes da adquirente, que é responsável, inclusive, pelo fechamento do câmbio.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos arts. 86 e 87 da IN SRF nº247/2002 e ADI nº07/2002, os quais apresentam os seguintes procedimentos e requisitos para a sua caracterização:

- deve ser firmado contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, específico para a importação por conta e ordem;

- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela importadora, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura internacional (invoice); c) emita NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize em estoque a entrada/saída da mercadoria importada como compra ou venda;

- os registros contábeis e fiscais da importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;

- a NF de remessa da importadora deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação; e

- deve ser adiantado à importadora todo o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

Aspecto comum as modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto nº 6.759/2009. Quando os envolvidos na importação subvertem essa obrigação, fazendo inserir nas declarações importações informações falsas quanto aos reais adquirentes da mercadoria e a consequente burla aos controles aduaneiros, tal conduta faz surgir a figura delituosa de Dano ao Erário, tipificada pelo art.23, V, do Decreto nº1.455/76.

Como se sabe, a legislação aduaneira, visando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

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)

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

§ 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.

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: presumida e comprovada.

A interposição fraudulenta presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Destarte, com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc. Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada, por sua vez, cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei nº1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei nº37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei nº1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambas elementares, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior. Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do Fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficientes para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

No presente caso, a Fiscalização apurou que, embora a empresa HENRIK tivesse sido identificada nas Declarações de Importações como a adquirente na modalidade " por conta e ordem de terceiros", na realidade, ela atuara como interposta pessoa, acobertando o real adquirente, que, no caso, foi a empresa ESTEIO SUPERATACADO.

Com efeito, o caso ora analisado trata de acusação de interposição fraudulenta provada, uma vez que nas diligências efetuadas pela Fiscalização apuraram-se diversos fatos e provas que levaram a conclusão de que as operações entre a HENRIK e a ESTEIO SUPERATACADO foram simuladas, com o objetivo de burlar os controles aduaneiros.

Inicialmente, cabe frisar que está demonstrado suficientemente nos autos que os recursos para as referidas operações de importações, objeto da autuação, tiveram origem na empresa ESTEIO SUPERATACADO. A Autoridade Aduaneira chegou a essa conclusão após constatar que os recursos financiadores das importações decorreram de operação realizada entre as empresas ESTEIO SUPERATACADO e a HENRIK. Percebeu-se que essa última recebeu recursos do adquirente oculto (a empresa ESTEIO) para fazer frente à quitação dos contratos de câmbio relativos às importações objetos da autuação, sempre na mesma data de fechamento dos contratos de câmbios e em valores bem próximos aos necessários à sua quitação. Tais fatos são demonstrados claramente pelos extratos bancários da HENRIK. A tabela a seguir demonstrada resume bem o fato constatado:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO			CONTRATO CÂMBIO			TED	
nº	data	valor (R\$)	nº	valor (R\$)	data	valor (R\$)	data
13/0338427-4	21/02/2013	153.640,48	111317919	306.072,00	14/02/2013	339.600,00	14/02/2013
13/0338429-0	21/02/2013	153.640,48					
13/0379522-3	27/02/2013	154.259,84	111488574	154.057,80	21/02/2013	331.800,00	21/02/2013
13/0379523-1	27/02/2013	154.259,84	111488799	154.057,80	21/02/2013		
13/0507000-5	16/03/2013	153.028,20	112054797	308.880,00	15/03/2013	330.241,62	15/03/2013
13/0507004-8	16/03/2013	153.028,20					

Outro fato relevante relatado pela Autoridade Aduaneira, que reforça a acusação, diz respeito a documento obtido com a corretora CORREPAR, intermediadora da operação de venda entre a HENRIK e a ESTEIO SUPERATACADO, no qual consta expressamente em sua versão traduzida que a última foi a compradora do feijão importado da Bolívia, conforme se confere no documento a seguir reproduzido:

CORREPAR CORRETORA DE MERCADORIAS		Bolsa Brasileira de Mercadorias
CONTRATO	05022013AC	DE 05/02/2013
ESTEIO SUPERATACADO LTDA		
CONFIRMAMOS QUE EFETUAMOS NESTA DATA, POR SUA CONTA E ORDEM, A TRANSAÇÃO ESPECIFICADA ABAIXO. QUALQUER DISCORDÂNCIA DEVERÁ SER INFORMADA IMEDIATAMENTE À CORRETORA.		
EXPORTADOR :	PEPE ALIMENTOS DE BOLIVIA SRL CALLE ARUMAº 400 - SANTA CRUZ SANTA CRUZ, , BOLIVIA	
IMPORTADOR :	PROSPERA TRADING IMPORT E EXPORT LTDA RUA: JULIO COUTINHO, Nº 25 - 8º ANDAR - CENTRO EMPRESARIAL LEOPOLDO FEHLAUER ITAJAI, SC, BRAZIL CNPJ:05.421.217/0001-99 = SILAS - (45) 3522.2826 (45) 3303 - 9235	
COMPRADOR :	ESTEIO SUPERATACADO LTDA ROD BR-040 KM 688, PAVLH: 1 LOJAS 24, 25 E 26 - CEASA, BAIRRO KENNEDY CONTAGEM, MG, BRAZIL CEP 32.145-900 CNPJ: 05.765.131/0001-83	
PRODUTO :	FEIJÃO CARIOCA, BOLIVIANO	

Trecho do mesmo Contrato de Compra, mas na versão apresentada pela ESTEIO (Anexo 45)

No caso concreto, quanto à movimentação financeira da HENRIK, na qual constata-se aportes da ESTEIO SUPERATACADO, a empresa não trouxe explicação plausível para esses ingressos no recurso capaz de infirmar a acusação fiscal.

Defende-se a Recorrente afirmando que as operações com a empresa ESTEIO SUPERATACADO se deram como venda para entrega futura, daí a motivação dos adiantamentos recebidos, Não houve, assim, qualquer ilícito aduaneiro cometido, haja vista que a empresa recebeu os valores decorrentes dessas vendas em sua conta bancária e fez a sua utilização interna para pagamento das mercadorias que foram vendidas, tudo em consonância com o seu objeto comercial de realizar negócios comerciais.

Entendo que as afirmações da recorrente não são capazes de infirmar a acusação fiscal, isso porque, ainda que a documentação apresentada tenha potencial para comprovar que as operações de venda entre as empresas se deu na modalidade de venda para entrega futura com pagamento integral, tal fato apenas confirma que os recursos que financiaram as importações em comento provieram da ESTEIO SUPERATACADO, sendo ela a real adquirente da mercadoria. Além disso, a Fiscalização juntou vários outros elementos de provas aos autos, indicados no Relatório Fiscal e reproduzidos no presente voto, que reforçam a acusação de que a HENRIK agiu como interposta pessoa da ESTEIO SUPERATACADO.

Verifica-se, assim, que não resta qualquer dúvida nos autos sobre a origem dos recursos que financiaram as importações objeto da autuação, uma vez que a Fiscalização provou suficientemente nos autos que a empresa ESTEIO SUPERATACADO forneceu os referidos recursos para quitação dos contratos de câmbio referentes às importações em comento. Para essa situação fática, a legislação prevê, por presunção legal, que as importações envolvidas no caso foram por conta e ordem da provedora dos recursos, conforme estabelece o art.27 da Lei nº10.637/2002, abaixo reproduzido:

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

A recorrente, assim, não trouxe elementos aos autos capazes de infirmar a acusação fiscal, no sentido de que os recursos recebidos antecipadamente da empresa ESTEIO não lhe foram disponibilizados para financiar os contratos de câmbio relativos às importações em comento. Como bem ressalta o julgador *a quo*, “*não basta dizer que dispunha de recursos oriundos de empréstimos bancários (acostados à impugnação sem apontar qualquer relacionamento específico com as operações objetos da fiscalização e a maioria deles, inclusive, referentes a épocas diferentes aos fatos aqui analisados)*”.

Ademais, outros fatos constatados servem também para reforçar a acusação de ocorrência de interposição nas importações objeto da autuação, tais como:

– emissão de notas fiscais eletrônicas (NF-e) de entrada de mercadorias importadas e de suas saídas com **numerações e datas próximas e mesmas quantidades** (diversamente do que ocorre na maior parte das importações registradas por sua própria conta);

– ao analisar as notas fiscais eletrônicas (NF-e) de venda das mercadorias importadas através das DIs auditadas, emitidas pela fiscalizada, constatou-se que todas as mercadorias tiveram **apenas um destinatário**: a empresa **ESTEIO SUPERATACADO LTDA**, CNPJ 05.765.131/0001-83.;

– **reduzido quadro de funcionários** (apenas um registrado no período fiscalizado, e só desde de 2012, de acordo com os sistemas da RFB), o que aparenta dificultar a operacionalização e logística de uma empresa que importa toneladas de mercadorias como grãos, cebola e farinha de trigo, para depois revendê-las no mercado interno; e

– **pequena margem de lucro** na venda das mercadorias importadas (média menor que 5%), com receita bruta anual declarada próxima ou até inferior ao dispêndio estimado nas importações.

Destarte, restou configurada a existência de simulação nas operações analisadas, nos termos previstos no art. 167, §1º, I, do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

Em conclusão, entendo, assim, que o conjunto probatório trazido pela Fiscalização demonstra que, mediante simulação, as empresas HENRIK e ESTEIO SUPERATACADO agiram visando ocultar a realidade fática das importações envolvidas, o que nos leva inexoravelmente a concluir que, de fato, ocorreu a infração de dano ao erário no presente caso. Nessa condição, entendo estar devidamente caracterizado que, embora a HENDRIK tenha sido declarada como adquirente por sua conta e risco próprios, a sua atuação se deu, em relação às DI's objetos da autuação, como mera interposta pessoa da ESTEIO SUPERATACADO, real beneficiária e interessada nas importações. Por isso, é procedente a aplicação da multa sobre o valor aduaneiro em substituição a pena de perdimento.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

