



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

Processo n° 10980.727081/2012-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.124 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria CONVERSÃO DA PENA PERDIMENTO EM MULTA
Recorrente LIMIAR DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA
LTDA. E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 16/01/2008 a 19/05/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO USO DE RECURSOS DE TERCEIRO. AUSÊNCIA EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPOSIÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A falta de comprovação da antecipação de recursos do real comprador para o importador, que foram utilizados na aquisição de mercadorias importadas não configura, por presunção, a importação por conta e ordem de terceiro dissimulada.

2. Não comprovada a interposição fraudulenta, mediante ocultação do real comprador da mercadoria importada, não é devida a imposição da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, substituta da pena de perdimento por dano ao erário.

Recursos Voluntários Providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar e o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, que negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração de fls. 2/6, em que formalizada a exigência da multa, no valor de R\$ 300.691,35, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, em decorrência da conversão da pena de perdimento aplicada em decorrência da prática da infração por dano erário, caracterizada por interposição fraudulenta de terceiros, com fundamento no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei 10.637/2002.

Além da pessoa jurídica Limiar Distribuidora Importadora e Exportadora Ltda. (doravante denominada de **atuada Limiar**), atuada na condição importadora, também foi incluída no polo passivo da presente autuação a pessoa jurídica By Car Comércio e Representações Ltda. (doravante denominada **responsável solidária By Car**), na condição de responsável solidária, por ter sido considerada a real adquirente das mercadorias, consoante dispõe art. 95, V, do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 10/61, que integra o referido auto de infração, a fiscalização apurou que, nas Declarações de Importação analisadas, a atuada Limiar Distribuidora Importadora e Exportadora Ltda. informou que era importadora direto ou por conta própria (importadora e adquirente das mercadorias), mas, de fato, operava como interposta pessoa, registrando em seu nome as operações de importação de outras pessoas jurídicas, reais adquirentes das mercadorias, com vistas a ocultá-las da fiscalização.

Com base nos documentos retidos e os arquivos magnéticos copiados dos computadores da empresa durante as diligências realizada na sede da atuada Limiar e nos documentos por esta entregue, segundo a fiscalização foram obtidas informações que, somadas àquelas contidas nos documentos entregues à fiscalização, demonstravam que o *modus operandi* da atuada Limiar dava-se da seguinte forma:

a) arcava com os custos dos procedimentos operacionais de armazenagem, *demurrage*, capatazia, desconsolidação, movimentação e lavagem de contêineres, pagava os tributos devidos na operação de importação e providenciava o transporte das mercadorias para seus clientes;

b) cobrava honorários de 7,5% (sete e meio por cento) incidentes sobre o valor do pedido de mercadoria, calculado sobre o câmbio do dia do registro da Declaração de Importação (DI), como remuneração pela prestação de tais serviços;

c) foram encontradas evidências da quebra da cadeia do IPI, uma vez que os valores lançados nas notas fiscais de saída não correspondiam ao real da operação de venda;

d) cobrava de seus clientes valores superiores àqueles lançados nas notas fiscais de saída das mercadorias, visando ressarcimento das despesas operacionais de importação sem recolhimento de tributos;

e) recebia de seus "clientes", os reais adquirentes das mercadorias, além do valor de venda, outros valores "por fora", quais sejam: (i) créditos/depósitos referentes a despesas operacionais de armazenagem, movimentação de contêineres e mercadorias, *demurrage*, armazenagem nas Estações Aduaneiras Interiores (EADI), frete interno (dentro do território nacional), dentre outros; (ii) comissão cooperativa, incidente sobre o valor total do pedido, calculado sobre a taxa do câmbio do dia do registro da DI; (iii) créditos/depósitos referentes à substituição tributária e (iv) o valor dos tributos incidentes sobre os valores das operações de venda consignados nas notas fiscais de saída;

f) orientava seus clientes a efetuar parte dos créditos/depósitos em contas correntes de titularidade de outras empresas, cujo sócio majoritário era o mesmo da autuada Limiar, todavia, segundo as informações dos sistemas da RFB, tais empresa não possuíam registros de operações de importação; e

g) não havia ou era irrisória a margem de lucro operacional nas referidas operações de importação, uma vez que todos o custos e despesas do processo de importação, incluindo entre elas a sua comissão, o "cliente" efetuava depósitos em contas correntes da autuada e das outras vinculadas e, ao final, não havia diferença entre o "custo total do despacho de importação" e o valores depositados pelos clientes.

Ainda segundo a fiscalização, ao analisar as planilhas eletrônicas e correspondências encontradas nos arquivos magnéticos da fiscalizada, apurou que tais procedimentos acarretaram elevada sonegação dos tributos incidentes na operação de importação, especialmente, em relação à diferença de valores encontrados entre o valor real recebido por operação e o lançado na respectiva Nota Fiscal de Saída. E com base nos documentos elaborados pelo próprio importador (capas dos processos, planilhas excel e notas fiscais) constatou que tais valores referiam-se a despesas operacionais de importação ocorridas desde a chegada das mercadorias no porto até o sua entrega no estabelecimento do cliente, bem como a remuneração pelos serviços prestados pelo registro (comissão cooperativa) e desembaraço da Declaração de Importação, que deveriam ser pagas pelo importador, mas foram cobradas diretamente do "cliente".

Enfim, com base nos elementos probatórios coligidos aos autos, a fiscalização chegou a conclusão que a autuada Limiar atuara como interposta pessoa, em razão das seguintes constatações:

a) ocultara nas DI e documentos de instrução do despacho aduaneiro a responsável solidária By Car, a real adquirente das mercadorias por ela importadas;

b) cedera o seu nome, com vistas ao acobertamento da responsável solidária By Car, real interveniente e beneficiária das operações de importação, infração punível com a multa de 10% (dez por cento) calculados sobre o valor da operação acobertada, conforme previsto no art. 33 da Lei 11.488/2007;

c) cometera a infração administrativa de interposição fraudulenta, considerada dano ao Erário e punida com a pena de perdimento das mercadorias, porém como estas tinham sido revendidas, a referida penalidade fora convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei 37/1966 e no art. 23, V, e §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976.

Cientificadas da autuação, a autuada Limiar não apresentou impugnação e foi declarada revel, enquanto que a responsável solidária By Car apresentou impugnação tempestiva (fls. 610/632), na qual alegou, em preliminar, que:

1) erro na transcrição do valor aduaneiro das mercadorias despachadas por meio da DI nº 08/1922823-5;

2) não fora comprovada fraude ou simulação na autuação em questão, com base nos seguintes argumentos:

a) em relação à autuada e às operações de importação e comercial a recorrente apresentou as seguintes explicações: (i) a autuada Limiar existia de fato e de direito; (ii) as importações foram operadas e registradas em nome dela; (iii) a autuada Limiar importou produtos e os revendeu a diversos clientes; (iv) a recorrente adquiriu as mercadorias no mercado interno; (v) a autuada Limiar importou com recursos próprios; (vi) parte das mercadorias desembaraçadas era prontamente revendidas, denotando não haver conluio, mas eficiência operacional; (vii) entre a autuada Limiar e a recorrente existia um “conta corrente”, em que os pagamentos não eram identificados por nota fiscal, mas que esse procedimento era lícito (conforme jurisprudência administrativa); (viii) ainda que existisse alguma inconsistência nos dados, as compras eram reais (devidamente escrituradas), ou seja, ela comprara, pagara, as mercadorias circularam, enfim, tudo foi feito de modo transparente, escancarado, às claras; e (ix) havia ganho de escala nas transações e que sua relação com a autuada Limiar restringia-a ao campo comercial;

b) a multa aplicada só era cabível, caso demonstrada a ocorrência de fraude e/ou simulação, o que não ocorreu na presente autuação, pois a auditoria baseou-se apenas em indícios e em documentos não reconhecidos pela autuada Limiar, muitos deles relativos a negócios realizados com outras empresas;

c) não se podia generalizar tudo o que aconteceu no âmbito da autuada Limiar, sob pena de se punir injustamente os adquirentes de boa-fé, que compraram as mercadorias importadas no mercado interno, portanto, já nacionalizadas, como foi caso da recorrente. Adotava o mesmo procedimento com outros fornecedores e até aquela data apenas as transações com a autuada Limiar foram objeto de autuação;

d) a ausência de lançamento de eventuais tributos não pagos revelava que não houve irregularidades nas operações de importação;

e) não existiram adiantamentos de recursos em nenhuma das operações autuadas e que o suposto adiantamento, relativo à DI 08/0084169-1, registrada em 16/1/2008, não estaria caracterizado, pois, se as mercadorias foram despachadas da China para a autuada Limiar em 8/11/2007 (fl. 77) e o contrato de câmbio datava de 13/12/2007 (fls. 72/75), então o pagamento em 19/12/2007, não poderia ser confundido com adiantamento. Em relação à DI 09/0623724-0, registrada em 19/05/2009, a situação não era diferente. Nestes caso, na pior das hipóteses, a comercialização teria ocorrido durante o trânsito para o Brasil, hipótese que não configurava interposição fraudulenta ou antecipação (conforme jurisprudência administrativa);

f) a imediata revenda, em algumas operações, das mercadorias importadas pela autuada Limiar à recorrente indicava eficiência e boa logística;

g) embora a auditoria tivesse afirmado que a autuada Limiar recebia comissão cooperativa de 7,5% por serviços prestados e valores por fora, e que valor próximo à soma dos totais das NF de saída era depositado em conta da autuada Limiar e o restante em

conta de empresas ligadas (Virtual e Orkan), a impugnante desconhecia todos esses fatos, além disso não havia provas dessas acusações;

h) não teve nenhuma relação comercial com as empresas Virtual e Orkan. Não existia nada nos autos que demonstrasse a existência de depósitos efetuados pela recorrente em favor da empresa Orkan. Relativamente à Virtual, alega que ainda estava investigando as acusações fazendárias e em breve traria todas as explicações pertinentes;

i) não havia provas de que a impugnante agira de má fé, pois adquirira produtos nacionalizados mediante nota fiscal, pagara por eles, os produtos realmente circularam, ou seja, fez tudo o que lhe cabia fazer. Cita jurisprudências administrativas e judiciais;

j) a manutenção da multa aplicada atingia frontalmente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;

3) não havia sido caracterizada a responsabilidade solidária da recorrente, uma vez que: (i) o Termo de Responsabilização Solidária por Infração e o item 7.3 do relatório fiscal (fls. 60/61), imputara solidariedade passiva à recorrente, respaldada nos arts. 124, 135, III, do CTN, e 95 do Decreto-lei 37/1966; (ii) como a impugnante não era importadora juntamente com a Limiar, o artigo 124, I, do CTN não servia de embasamento à responsabilidade que lhe fora atribuída; (iii) o art. 135, III, cuida da responsabilidade pessoal, sendo necessário que o agente praticasse atos de gestão na sociedade, porém, no presente caso sequer se sugere a administração da Limiar pelas mãos da recorrente, não se prestando tal dispositivo de justificativa à responsabilização da impugnante; (iv) quanto à responsabilidade prevista no art. 95 do Decreto-lei 37/1966, c/c art. 124, II, do CTN, a impugnante não praticou nenhum ilícito nem se beneficiou. O Fisco não sofreu prejuízo tanto assim que não lavrou AIs para reaver tributos supostamente sonegados pela não equiparação de varejista à industrial. E em não havendo má fé nem prejuízo a quem quer que seja não havia como responsabilizar a recorrente; e (v) era imperativo ressaltar que não havia no ordenamento jurídico pátrio nenhuma norma que disciplinasse o “Termo de Ciência Responsabilidade Solidária por Infração”, o que, por si só, nulificava a imputação; e

4) era inadequada a penalidade aplicada, porque: (i) no Relatório Fiscal, a fiscalização concluiu ser a infração punível com a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007; contudo, apesar disso aplicou à autuada Limiar e à recorrente a multa substitutiva da pena do perdimento, com base do art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976; (ii) não era possível imputar mais de uma penalidade pelo mesmo ato ilícito (cita jurisprudência administrativa); (iii) a multa do art. 33 da Lei 11.488/2007 destinava-se exclusivamente ao importador ostensivo, pela cessão do nome. Já o perdimento e a sua multa substitutiva objetiva punir o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas (cita jurisprudência administrativa); (iv) apenas para argumenta, no caso caberia à importadora Limiar apenas a multa de 10% e não a substitutiva do perdimento, sendo que a DRJ não podia alterar o fundamento da autuação, devendo a mesma ser cancelada; e (v) acaso assim não se entendesse, o que admitia apenas para argumentar, a multa deveria ser reduzida a 10% do valor das operações e a impugnante excluída do polo passivo, vez que como já falado, não se admite que o adquirente seja punido solidariamente ao importador com a multa do art. 33 da Lei 11.488/2007.

Em 07/02/2013, a recorrente apresentou a petição e os documentos de fls. 753/755 e requereu que eles fossem analisados pelo Colegiado julgador *a quo*.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 790/831), em que, por unanimidade de votos, foram proferidas as seguintes decisões, *in verbis*:

I - PRELIMINARMENTE,

a) **DECLARAR NÃO IMPUGNADA** a exigência em relação ao sujeito passivo **LIMIAR DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.**, e, **NÃO CONHECER** do seu **Requerimento de Informações (CERTIDÃO EXPLICATIVA)**, por refugir ao rito normativo do PAF;

b) **CONHECER** do teor da Peça Impugnatória apresentada pela **BY CAR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, bem como do seu pedido de juntada de documentos;

b.1) **REJEITAR** o pedido genérico de produção de provas a posteriori e as arguições de nulidade suscitadas;

b.2) **NÃO APRECIAR** as alegações de inconstitucionalidade; e

II - NO MÉRITO, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação apresentada e considerar devida a presente exação no montante de **R\$ 269.351,60**, em desfavor dos sujeitos passivos **LIMIAR DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.** e **BY CAR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, este na condição de Responsável Solidário. **EXONERAR** os sujeitos passivos do montante de R\$ 31.339,75 por transcrição a maior no valor lançado em face do apurado, referente ao valor aduaneiro da DI nº 08/1933823-5.

Os fundamentos que embasaram as referidas decisões encontram-se resumidos nos enunciados das ementas do referido julgado, que seguem transcritos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 16/01/2008 a 19/05/2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO E/OU IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. REVELIA. EFEITOS.

A ausência de impugnação por parte de sujeito passivo solidário acarreta, contra os revéis, a preclusão temporal do direito de praticar os atos impugnatórios, prosseguindo, o litígio administrativo, em relação aos demais. Todavia, havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

DO REQUERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVAS A POSTERIORI. DO INDEFERIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas em lei, ex vi do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72, incluído pela Lei nº 9.532/1997.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 16/01/2008 a 19/05/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, inclusive, por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 16/01/2008 a 19/05/2009

DA APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

A tentativa de cientificar, por via postal, a autuada Limiar da decisão de primeira instância não se concretizou, conforme atestam os documentos de fls. 836 e 879/880.

Em 9/6/2014, a responsável solidária By Car foi cientificada da referida decisão (fls. 837/838). Em 9/7/2014, apresentou o recurso voluntário de fls. 845/865, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória, em relação às questões de mérito remanescentes, em aditamento alegou que:

a) apesar de ter tomado conhecimento do documento emitido pela autuada Limiar (fl. 754), em que declarara que não reconhecia com sendo dela os inúmeros documentos mencionados no relatório fiscal colacionado aos autos, o Colegiado julgador *a quo* não explicou como ou porque essa prova não afastava as sérias acusações feitas à recorrente, pois, não fazia nenhum sentido a justificativa apresentada de que a citada declaração não tinha "o devido amparo da escrituração contábil", pois se a recorrente desconhecia os citados

documentos e a autuada Limiar confirmara eles não representavam negócios dela, era óbvio que eles não constavam das respectivas escriturações;

b) muitos dos questionados documentos que serviu de base à autuação tratavam de negócios que teriam sido formalizados com outras empresas e não tinham absolutamente nada a ver com as transações da recorrente nem com as operações de importação que foram objeto da presente ação fiscal, conseqüentemente, eles não poderiam influenciar nas conclusões acerca dos negócios feitos realizados com a recorrente;

c) as provas em que a fiscalização se embasou não eram "translúcidas", "evidentes", "ricas", "firmes" e "fartas, mas se tratava de meros indícios, ainda que robustos, não eram suficientes para motivar à imposição da multa substitutiva da pena perdimento estabelecida no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, que exige que a infração por ocultação do comprador seja demonstrada mediante a ocorrência de fraude ou simulação.

Por meio da petição de fls. 884/886, em 1/9/2014, a recorrente compareceu novamente aos autos, para comunicar que, nos autos do processo nº 10611.720206/2011-86, na Sessão de 23/7/2014, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, por meio do acórdão nº 3403-003.103 (fls. 887/891), negou provimento ao recurso voluntário por ela apresentado, respaldada no entendimento de que não houve equívoco na composição do polo passivo no auto de infração, mediante a indicação da By Car como sujeito passivo principal (o "importador oculto") e a Limiar como responsável solidária (o "importador ostensivo").

A recorrente esclareceu ainda que a autuação integrante do citado processo tratava dos mesmos fatos objeto da presente autuação, com a única diferença de que as posições no polo passivo da autuação foram invertidas, ou seja, no referido processo a autuada Limiar ocupava a posição de responsável solidária, enquanto a responsável solidária By Car ocupava a posição de autuada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Inicialmente, cabe esclarecer que a autuada Limiar não foi regularmente intimada da decisão de primeira instância, pois, com o resultado improficuo da intimação pela via postal, conforme documentos de fls. 836 e 879/880, nos termos do art. 23, § 1º, do Decreto 70.235/1972, ela deveria ter sido intimada por edital, nos termos do art. 23, § 1º, do Decreto 70.235/1972, o que não ocorreu.

Todavia, supera-se tal irregularidade, com respaldo no art. 60 do referido Decreto, por ela não influir na solução do litígio. A uma, porque Limiar estava impedida de apresentar recurso voluntário, uma vez que fora declarada revel e, em decorrência, não fora acatada a sua impugnação. A duas, porque o desfecho que será neste voto proposto para este julgamento, evidentemente, tornará despicienda o saneamento da referida irregularidade.

Por essas razões, passa-se a análise do recurso regularmente interposto pela responsável solidária. E do cotejo entre as razões da autuação e as de defesa, infere-se que as controvérsias objeto da presente lide giram em torno da (i) comprovação da infração de interposição fraudulenta, (ii) configuração da responsabilidade solidária da recorrente e (iii) adequação da penalidade aplicada.

Da comprovação da interposição fraudulenta.

Antes de analisar o ponto fulcral da controvérsia, concernente à comprovação da infração de interposição fraudulenta em questão, é pertinente fazer uma breve digressão sobre as características principais dessa infração.

De modo geral, a interposição fraudulenta (ou interposição ilícita) se concretiza quando uma determinada pessoa (denominada de interposta pessoa ou “laranja”) realiza, em nome próprio, negócio jurídico de outrem (o real beneficiário), substituindo-o e assim ocultando-o do conhecimento de terceiros interessados na natureza real do negócio, que, geralmente, são as pessoas prejudicadas ou as encarregadas do controle e fiscalização da operação fraudada ou simulada. Trata-se de ilícito de natureza complexa, que envolve, necessariamente, a participação de duas pessoas, uma aparente e a outra oculta, contribuindo cada uma delas, de forma distinta, para a concretização do ilícito, que se caracteriza pela ocultação do negócio verdadeiro e dissimulado das pessoas interessadas nos negócios. A referida infração também imprescinde da existência de dois fatos, um simulado (aparente) e o outro dissimulado (oculto).

No âmbito da atividade de comércio exterior, a interposição fraudulenta encontra-se definida no inciso V do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, com a redação da Lei 10.637/2002, a seguir 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)*

[...] (grifos não originais)

De acordo com o referido preceito legal, a interposta pessoa é aquela que se coloca entre o importador/exportador estrangeiro e o comprador/vendedor no País, ocultando um ou outro do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização das atividades de comércio exterior. Assim, verifica-se que se trata de infração que poderá ser praticada no âmbito das operações de importação quanto nas de exportação. Entretanto, em face da especificidade do objeto da presente autuação, aqui será analisado apenas à interposição fraudulenta relativa à operação de importação.

E nessa seara, a interposição fraudulenta consiste no ajuste doloso (conluio) entre o importador (o adquirente aparente) e o real comprador (o importador oculto) da mercadoria, mediante a ocultação deste último na declaração de importação, documento base

do despacho aduaneiro de importação, e nos demais documentos que instruem a referida declaração, evitando que os órgãos de controle e de fiscalização das atividades de importação tomem conhecimento do real comprador (ou real importador) das mercadorias importadas.

Por se tratar de infração praticada mediante simulação, ilícito de difícil comprovação por meio de provas simples (ou provas "diretas"), o legislador estabeleceu algumas presunções para facilitar a comprovação da interposição fraudulenta. A primeira delas, encontra-se definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, com a redação da Lei 10.637/2002, a seguir reproduzido:

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

[...]

§ 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)

[...] (grifos não originais)

Especificamente na operação de importação, foco da presente análise, a interposição fraudulenta configura-se quando o real comprador da mercadoria não é identificado e o importador aparente não comprova a origem, a disponibilidade e a transferência lícita dos recursos aplicados na operação de importação.

A diferença entre a modalidade de interposição fraudulenta comprovada, definida no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, e a interposição fraudulenta presumida, definida no artigo 23, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976, está relacionada com a **comprovação ou não** da origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros empregados na operação de importação do real comprador para o importador, o que poderá ser feito por parte deste último, ou por parte da fiscalização aduaneira, no âmbito do procedimento específico de fiscalização.

No caso em tela, certamente, não se trata de interposição fraudulenta presumida, pois não está em discussão a não comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados na operação de importação, mas sim a comprovação de que os recursos financeiros empregados nas referidas operações de importação foram antecipados pela responsável solidária By Car, o que a colocaria na condição de real compradora das mercadorias importadas.

Dessa forma, aqui interessa analisar o cometimento da infração de interposição fraudulenta comprovada, caracterizada pela ocultação do real comprador das mercadorias importadas, mediante simulação da operação de importação por conta própria ou, por outro ângulo, dissimulação de operação de importação por conta e ordem de terceiro.

Sabidamente a operação de importação por conta e ordem de terceiro¹ é aquela em que a pessoa jurídica adquirente das mercadorias no exterior, com recursos próprios, contrata uma pessoa jurídica importadora para promover, em seu próprio nome, o despacho aduaneiro de importação, que poderá incluir ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, com a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

¹ Introduzida no ordenamento jurídico por intermédio dos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com vigência a partir de 27 de agosto de 2001, data da publicação da referida MP, e regulamentada pela Instrução normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

Nesta modalidade de importação, o importador atua como mero prestador de serviços de importação, pelos quais é remunerado, nos termos do contrato celebrado com o comprador das mercadorias, previamente a realização da correspondente operação.

Em face das vantagens da ocultação do real comprador nas operações de importação por conta própria simulada, por presunção relativa (*juris tantum*), a operação de importação realizada mediante utilização de recursos terceiros foi equiparada à operação de importação conta e ordem de terceiro, nos termos do art. 27 da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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.

Assim, se comprovada a utilização de recursos de terceiro na operação de importação registrada na DI como importação por conta própria, certamente, restará demonstrada a simulação desta operação de importação, mediante a ocultação do real comprador das mercadorias. De outra forma, se não comprovada a utilização de recursos de terceiro na compra da mercadoria no exterior, certamente, não há que se falar em importação por conta própria simulada e tampouco ocultação do real comprador.

No caso dos autos, inexistente controvérsia quanto ao fato de que a autuada Limiar registrou, em todas as nove DI objeto da presente autuação (fl. 59), ser a importadora e adquirente das mercadorias com recursos próprios, o que significa que as respectivas operações de importação foram declaradas como importação direta ou por conta própria.

Dada essa configuração, para o deslinde da controvérsia, resta saber se os recursos utilizados nas compras das mercadorias foram fornecidos pela responsável solidária By Car. Para a fiscalização (fls. 43/52), a responsável solidária antecipou recursos em relação às DI de nºs 08/0084169-1, registrada em 16/1/2008, e 09/0623724-0, registrada em 19/5/2009. Em relação às demais DI, nada foi dito pela fiscalização, o que leva a conclusão de que, em relação a essas operações, não houve antecipação de recursos por parte da responsável solidária, por conseguinte, deve prevalecer a informação da autuada Limiar, consignada na planilha de fl. 344, em que explicitada que os depósitos bancários realizados pela pessoa jurídica By Car foram posteriores à data do desembaraço das mercadorias e à emissão das notas fiscais de saída da autuada Limiar.

Em relação às duas citadas DI, a recorrente logrou infirmar a conclusão apresentada pela fiscalização, senão veja. No que concerne à DI de nº 08/0084169-1, registrada em 16/1/2008, a autoridade fiscal concluiu que houve antecipação de 85% (oitenta e cinco por cento) do recurso total da operação de comércio exterior, com base na alegação de que o depósito bancário, no valor de R\$ 32.350,00, realizado em 19/12/2007, fora anterior ao registro da citada DI e destinou-se ao pagamento da mercadoria nela declarada e que representava 70% (setenta por cento) do valor da nota fiscal de saída de nº 2446 (fl. 80), emitida em 8/2/2008, pela autuada Limiar.

Por outro lado, na peça impugnatória e no recurso em apreço, a recorrente alegou (i) que o pagamento da nota fiscal nº 2446, emitida em 8/2/2008, teve início em 19/3/2008, conforme documento de fls. 399/400, e (ii) que a referida quantia não fora destinada ao pagamento do valor consignado na referida nota fiscal, mas sim parte dos valores das notas

fiscais de nºs 635, 636, 637, 2238, 2260 e 2381 (fls. 690/695), emitidas entre os dias 23/10/2007 e 17/12/2007, referente a operações de importação anteriores à declarada na citada DI.

Assiste razão à recorrente. Com efeito, os documentos por ela citados corroboram a alegação apresentada, especialmente, as informações consignadas no documento de fls. 399/400, apresentado à fiscalização e por esta não contestado. Ademais, se a nota fiscal de saída de nº 2446 fora emitida em 8/2/2008, até prova em contrário, não se justifica que o pagamento nela consignado tenha sido realizado em 19/12/2007, como alegou a fiscalização.

Em relação à DI nº 09/0623724-0, registrada em 19/5/2009, a fiscalização informou que a recorrente fora responsável por "38,58% da carga pelo menos desde o pagamento da primeira parcela, em 06/04/2009, mais de um mês antes do registro da DI, dia 19/05/2009, e quase três meses antes da entrega da carga, no dia 01/07/2009."

Já na peça impugnatória e no recurso em apelo, a responsável solidária alegou que a transferência bancária, no valor de R\$ 23.929,81, realizada no dia 6/4/2009, consistia no pagamento de parte das notas fiscais de nºs 919, 920, 921, 2653 e 2654, relativas às DI de nºs 08/1462197-4 e 08/1933823-5 (fl. 29), conforme documento de fls. 399/400. Por sua vez, as notas fiscais de nºs 2745, 2746, 2748, 2749 e 2750, relativas à DI em questão, foram pagas por meio das transferências bancárias realizadas nos dias 16/7/2009 (R\$ 70.000,00), 5/8/2009 (R\$ 27.478,70), 12/8/2009 (R\$ 33.605,96) e 14/10/2009 (R\$ 21.189,84), conforme documento de fls. 399/400.

Assim, como todos os pagamentos foram posteriores a 19/5/2009, data do registro da citada DI, segundo a recorrente, não ficou demonstrado o alegado adiantamento de recursos e, em decorrência, a imputada interposição fraudulenta.

Mais uma vez assiste razão à recorrente, pois os documentos por ela citados corroboram a alegação apresentada, especialmente, as informações consignadas no documento de fls. 399/400, apresentados à fiscalização e por esta não contestado. Aliás, o somatório das quantias de R\$ 5.224,11 e R\$ 18.705,70, relativas às transferências bancárias feitas para o pagamento de parte das notas fiscais de nºs 919, 920, 921, 2653 e 2654, corresponde exatamente ao valor de R\$ 23.929,81. Portanto, fica demonstrado que esta importância foi utilizado para pagamento de parte dos valores relativos às DI de nºs 08/1462197-4 e 08/1933823-5 (fl. 29), conforme alegou à recorrente, e não para o pagamento de parte do valor referente à DI nº 09/0623724-0 em destaque, como alegou a fiscalização.

Por oportuno, cabe ainda esclarecer que as Notas Fiscais de nºs 2745, 2746, 2748, 2749 e 2750 foram pagas através das transferências bancárias, realizadas em 16/7/2009 (R\$ 70.000,00), 5/8/2009 (R\$ 27.478,70), 12/8/2009 (R\$ 33.605,96) e 14/10/2009 (R\$ 21.189,84) (fl. 400). Assim, como todos os pagamentos foram posteriores ao registro da DI nº 09/0623724-0 (19/5/2009), não ficou demonstrado o alegado adiantamento de recursos e, em decorrência, a imputada interposição fraudulenta.

Além disso, consultando a planilha de fl. 344, verifica-se que todos os contratos de câmbio vinculados às 9 (nove) DI foram liquidados antes de qualquer depósito ou transferência bancária realizada pela responsável solidária By Car em favor da autuada Limiar, informação que não fora contestada pela fiscalização, conforme se extrai da leitura do exuberante Relatório Fiscal.

Por todas essas razões, chega-se a conclusão que não há nos autos elementos probatórios que comprovem que, em relação às operações de importação em comento, houve

antecipação de recursos da recorrente para o pagamento das mercadorias importadas pela autuada Limiar, o que infirma o fato presumido de que, no caso em tela, houve operação de importação por conta e ordem de terceiro dissimulada, com a consequente ocultação do real comprador das mercadorias, no caso, a responsável solidária By Car.

Os fatos relatados no citado Relatório Fiscal, em tese, demonstram que houve importação por encomenda dissimulada, haja vista que, os fatos elementos probatórios coligidos aos autos, evidenciam que todas as mercadorias importadas, por meio das referidas DI, foram imediata e diretamente transferidas à recorrente. Dada essa configuração fática, por presunção, estabelecida no § 2º do art. 11² da Lei 11.281/2006, tais operações de importação, indubitavelmente, equiparam-se a operação por conta e ordem de terceiros, uma vez que configurada a operação de importação por encomenda em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos em ato normativo expedido pela RFB, que se encontram instituídos na Instrução Normativa SRF 634/2006. Entretanto, por se tratar de questão estranha a presente lide, certamente, não pode este Colegiado aplicar, ao caso em tela, estes preceitos normativos, sob pena de inovação da autuação e grave afronta ao contraditório e ao direito de defesa das autuadas.

Os fatos relatados no citado Relatório Fiscal, em tese, demonstram ainda que houve pagamento a menor de tributos, motivo que ensejou o encaminhamento, em 6/5/2011, da referida Representação Fiscal da fiscalização da Inspeção da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte à Inspeção da Receita Federal do Brasil em Curitiba, para que fosse procedido o lançamento dos tributos em nome da autuada Limiar, pelas razões aduzidas no excerto a seguir reproduzido:

*A motivação para a limitação do objeto do procedimento fiscal deve-se ao fato de que a empresa **Limiar**, empresa quem promoveu a entrada das mercadorias no território nacional e portanto, contribuinte do imposto de importação, nos termos do artigo 31, Inciso I do Decreto 37/66, c/c o entendimento exarado pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/No 1.316, de 2001, possuir domicílio fiscal com vinculação à Inspeção da Receita Federal do Brasil em Curitiba, Unidade com competência para abertura de procedimento fiscal no contribuinte ostensivo, cabendo à empresa **By Car**, vinculada à IRF Belo Horizonte, a inclusão no pólo passivo na qualidade de sujeito passivo solidário, nos termos do Inciso III do Parágrafo único, artigo 32, do Decreto 37/66.*

Ainda é oportuno esclarecer que a fiscalização da IRFB em Belo Horizonte, em relação apenas à DI nº 09/0462991-5, registrada em 15/4/2009, concluiu que houve prática

² "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."

de interposição fraudulenta, mediante importação por conta e ordem de terceiro dissimulada, com ocultação da real compradora, a responsável solidária By Car, e lhe impôs a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, com base no art. 23, V, § 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, cuja auto de infração integra o processo nº 10611.720206/2011-86, que foi objeto de julgamento pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho, por meio do acórdão nº 3403-003.103, proferido na Sessão de 23 de julho de 2014. Na referida autuação, a autuada Limiar foi incluída no polo passivo da autuação na condição de responsável solidária.

Ainda em decorrência desses mesmos fatos, a fiscalização da IRFB em Curitiba entendeu que houve cessão do nome por parte da autuada Limiar, com vistas à ocultação dos reais beneficiários das operações de importação, relativas às DI registradas no período de 8/1/2008 a 23/7/2009, e lhe impôs a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, com base no art. 33 da Lei 11.488/2007, por meio do auto de infração que integra o processo nº 15165.000925/2010-25, que se encontra na fase de distribuição para julgamento de primeira instância.

Por todas essas considerações, fica demonstrado que as autuadas não cometeram a infração que lhes foram imputadas pela fiscalização e por essa razão deve ser cancelada a presente autuação.

Das demais questões controvertidas objeto da lide.

Em decorrência da conclusão apresentada no item precedente, obviamente, a análise das demais questões objeto da presente lide ficou prejudicada, em consequência, qualquer abordagem a respeito torna-se despicienda.

Da conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por DAR PROVIMENTO ao recurso, para determinar o cancelamento da cobrança da multa aplicada, por falta de comprovação do fato infracional atribuído à recorrente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento