



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

Processo n° 10983.720840/2014-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.579 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria Interposição Fraudulenta
Recorrente IDB DO BRASIL TRADING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/12/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não constatada a interposição fraudulenta e ocultação do real sujeito passivo, mediante simulação, nas operações de comércio exterior, a pessoa jurídica indicada como interposta e os indicados como beneficiários dessa interposição não respondem pela infração que lhes foi imputada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não ocorre a responsabilidade solidária por mera indicação dos responsáveis solidários, pela autoridade autuante. Não havendo fraude, não há responsabilidade solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Mércia Trajano Damorim, José Luiz Feistauer de Oliveira, Paulo Roberto Duarte Moreira e Winderley Moraes Pereira. Ficou de apresentar declaração de voto o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira. Acompanhou o julgamento, pela recorrente, o Advogado Solon Sehn, OAB n° 20987-B/SC.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Presidente), JOSE LUIZ FEISTAUER DE OLIVEIRA, MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, CASSIO SCHAPPO, ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA, PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA, TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 380 do contribuinte e de fls. 404 do responsável solidário diante de Acórdão da DRJ/SP, fls 296, que julgou o lançamento para configuração da ocorrência de interposição fraudulenta em operação de importação procedente, conforme relatório e ementa desta decisão de primeira instância, transcritos a seguir:

"Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 27/06/2014, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 97.431,16 em face dos fatos a seguir descritos.

A fiscalização apurou que a empresa em epígrafe operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração à legislação aplicável à matéria com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.

Foram autuados pelo presente Auto de Infração:

Como Contribuinte (Importador):

· IDB DO BRASIL TRADING LTDA.

Como Responsável Solidário (Adquirente das mercadorias):

· empresa MAGALY SOLLA DE CASTRO ME.

A empresa IDB DO BRASIL foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 09/07/2014 (fls. 140).

A empresa MAGALY foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 18/07/2014 (fls. 142).

A empresa MAGALY protocolizou impugnação, tempestivamente em 08/08/2014, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 146 à 161, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

DOS FATOS:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para exigência de crédito tributário, no valor de R\$ 97.431,16, na condição de responsável solidário, relativo a cominação da multa l- avista no § 3o, inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002 (doc. 02).

Depreende-se do Relatório de Ação Fiscal que, ao proceder auditoria das importações realizadas pela empresa IDB do Brasil Trading Ltda., no ano de 2011, constatouse que as mercadorias importadas com amparo nas DIs 11/2316566-3 e 11/2459944-6, foram vendidas integralmente à empresa MAGALY Solla de Castro ME., ora Impugnante.

A Fiscalização, dessa forma, entendeu que a empresa IDB, ia importadora, “ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das mercadorias importadas nas DI sob fiscalização”, aplicando-lhes a multa equivalente ao valor aduaneiro das operações.

A autuação fiscal, no entanto, mostra-se totalmente improcedente, uma vez que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado por eventual irregularidade no processo de importação, bem como não restou caracterizada a ocorrência da interposição fraudulenta.

DO DIREITO

DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO

Transcreve o artigo 95, V, do Decreto-Lei nº 37/1966.

A regra de responsabilidade, no entanto, não se aplica no presente caso, uma vez que não restou comprovado no procedimento fiscal que as importações foram realizadas por “conta e ordem” da Impugnante ou, ainda, que a mesma tenha concorrido com a prática da infração ou dela se beneficiado.

A responsabilidade pela infração descrita no Auto de Infração ora impugnado é imputável pessoal e individualmente ao seu agente (CTN, art. 137), de modo que, pelo princípio da intranscendência (ou da personalidade) da sanção constitucionalmente assegurado (CF, art. 5o XLV), se estenderá à pessoas alheias à infração somente quando demonstrado o alcance da relação jurídica que lhe foi atribuída.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 3202-000.614) Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (REsp 777732/MG).

A compra das mercadorias no mercado nacional, conforme cópia das notas fiscais em anexo (doc. 03), foi amparada por documentos idôneos, emitidas por pessoa jurídica regularmente estabelecida, razão pela qual a Impugnante não pode ser responsabilizada por eventual irregularidade no processo de importação.

A pena de perdimento de mercadoria de procedência estrangeira somente é cabível quando não estiverem acompanhadas da nota fiscal. Transcreve o artigo 87 da Lei nº 4.502/1964.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (AgRg no Ag 518995/RS).

É descabido, portanto, exigir que o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, antes de realizar a compra, investigue se a mesma ingressou no País mediante processo de importação regular ou, ainda, se a importadora possuía ou não capacidade operacional para realizar tais operações.

Basta para o adquirente que a compra tenha sido realizada legalmente, com a emissão de nota fiscal por pessoa jurídica regularmente estabelecida, documento exigível nessas operações.

Entendimento contrário, por sua vez, resultaria numa total insegurança jurídica, à medida que nenhuma pessoa física ou jurídica se arriscaria em comprar qualquer mercadoria de procedência estrangeira.

Diante disso, requer-se o afastamento da responsabilidade pela infração, porquanto não restou comprovado pela fiscalização que as mercadorias foram importadas por “conta e ordem” da Impugnante ou, ainda, apresentado elementos capazes de afastar a presunção de boa-fé da adquirente das mercadorias.

□ DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO:

A Impugnante, como já destacado, foi indicada no Relatório de Ação Fiscal como responsável solidária pela suposta prática de interposição fraudulenta.

Transcreve o inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A presunção de interposição fraudulenta, como se pode verificar, decorre justamente da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

No caso em apreço, em nenhum momento restou demonstrado pela Fiscalização a falta de capacidade econômica da empresa importadora

ou mesmo a utilização de recursos da Imougnante nas operações de importação.

Ora, o simples fato de que os valores das transferências informados pela Impugnante não coincidiram com os pagamentos informados na contabilidade da importadora, não é capaz de configurar a interposição fraudulenta.

A forma e condições de pagamento foram ajustadas com a fornecedora das mercadorias no momento da compra. A Impugnante, dessa forma, não tinha conhecimento de que, eventualmente, a fornecedora poderia utilizar os valores para pagamento dos custos da importação das mercadorias.

Junta textos da doutrina de Alfredo Augusto Becker e Maria Rita Ferragut.

Para presumir a interposição fraudulenta de pessoas, a Autoridade Fiscal deveria ter demonstrado que as operações de importações fiscalizadas foram realizadas mediante utilização de recursos da Impugnante.

Junta textos da jurisprudência o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 3202-000.449).

Junta textos da doutrina de Fabiana Del Padre Tomé e Maria Rifa.

Portanto, a Impugnante não realizou importações de mercadorias por sua “conta e ordem”, pois, conforme demonstrado, tal fato somente seria presumido mediante comprovação da utilização dos seus recursos nas operações.

Dessa forma, os elementos coletados pela Fiscalização revelam presunções simples, que não se apresentam suficientemente robustas e sérias para provar a infração, razão pela qual se impõe a declaração de nulidade da penalidade aplicada.

□ DA AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO:

Não obstante a ausência dos pressupostos caracterizadores da infração, não foi demonstrada a ocorrência do dano ao Erário no procedimento fiscal, como prevê o já mencionado art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A multa substitutiva da pena de perdimento, apesar da natureza de sanção administrativa, visa o ressarcimento do Estado pelos danos causados, na sua expressão econômico-financeira.

As mercadorias foram importadas por conta e risco da empresa IDB (importadora) que, no mercado interno, vendeu para a Impugnante com

margem de lucro e pagamento de todos os tributos incidentes na operação.

Assim, não havendo indício de má-fé ou de lucro a ser obtido com a suposta infração, a pena de perdimento revela-se totalmente desarrazoada.

Ora, para aplicação da severa pena de perdimento e sua conversão em multa, consoante jurisprudência do CARF, é necessário comprovar o efetivo prejuízo ao Erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de artifício doloso, bem como da ocorrência de fraude ou simulação, de quaisquer dos intervenientes na importação.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 3402-002.362. Data 23/04/2014); (Acórdão 302-39918).

Portanto, diante da ausência de comprovação do efetivo dano ao Erário, bem como da ocorrência de fraude ou simulação, mostra-se totalmente descabida a aplicação da multa substitutiva prevista no art. 23, V, § 3o, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

□ DO PEDIDO:

Ante o exposto, requer-se, respeitosamente, a Vossa Senhoria, o recebimento da presente impugnação, nos termos dos arts. 14, 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário. E, ao final, o seu acolhimento para fins de cancelamento da exigência fiscal.

A empresa IDB DO BRASIL protocolizou impugnação, tempestivamente em 23/07/2014, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 186 à 205.

O impugnante alegou que:

□ DOS FATOS:

O Auto de Infração impugnado tem por objeto a constituição e a cobrança de multa substitutiva à pena de perdimento, cominada com fundamento no art. 23, V, § 3Q, do Decreto-Lei n. 1.455/1976, no valor de R\$ 97.431,16.

De acordo com o "Relatório de Ação Fiscal", ao proceder a auditoria das importações diretas realizadas pela Impugnante, constatou-se que a mesma "... ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das mercadorias importadas nas DI sob fiscalização (tabela 1), configurando a prática de ocultação do real comprador e responsável pelas operações de importação, mediante fraude e simulação".

A Fiscalização, em face de suposta impossibilidade de apreensão das mercadorias, aplicou multa equivalente aos valores aduaneiros das operações de importação amparadas nas DIs 11/2316566-3 e 11/2459944-6, com saída para a empresa MAGALY Solla de Castro ME.

Todavia, como restará demonstrado, a exigência fiscal mostra-se totalmente indevida e ilegal, à medida que as operações de importação foram realizadas de forma lícita e regular, bem como ausentes os pressupostos caracterizadores da interposição fraudulenta.

DO DIREITO

□ DA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO

A multa prevista no § 32 do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976, de acordo com o disposto no § 1Q do art. 689 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) e art. 73 da Lei n. 10.833/2003, somente pode ser cominada quando a mercadoria, estando sujeita à pena de perdimento, não for localizada ou tenha sido consumida.

Transcreve o artigo 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976.

Junta textos da Jurisprudência Administrativa: (Acórdão 302-39997).

É certo que no curso do procedimento fiscal, a Fiscalização intimou a empresa adquirente para prestar informações, contudo, em nenhum momento, sequer indagou sobre a localização ou consumo das mercadorias.

No caso em apreço, conforme consta no "Relatório de Ação Fiscal" (fl. 32), simplesmente presumiu-se que as mercadorias já teriam sido comercializadas, o que inviabiliza juridicamente a cominação da penalidade substitutiva.

Requer-se, assim, a anulação do auto de infração pela falta de demonstração da não-localização ou do consumo das mercadorias.

□ DA FRAGILIDADE DOS INDÍCIOS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO

A Impugnante, por meio das Declarações de Importação (DIs) nº 11/2316566-3 e 11/2459944-6, realizou importações diretas de mercadorias oriundas da Austrália e Taiwan (bicicletas, peças e outros acessórios) visando comercializá-las no território nacional (cópia das DIs anexas - doc. 03).

As mercadorias foram regularmente revendidas à empresa MAGALY Solla de Castro ME.

A Fiscalização, porém, entendeu que tais operações configurariam interposição fraudulenta.

Todavia, com o devido respeito, tais indícios não são idôneos nem tampouco suficientes para se concluir pela caracterização da interposição fraudulenta no caso concreto, uma vez que:

I. Não é adequado afirmar que, de toda importação direta, decorrem "vendas pulverizadas no mercado interno". A venda pode ocorrer no varejo ou no atacado;

II. A armazenagem dos produtos importados foi realizada no Município de Itajaí, no depósito da empresa Multlog S.A., que é alfandegado pela Receita Federal e presta tal serviço, conforme notas fiscais de prestação de serviço em anexo (doc. 04);

III. As mercadorias foram contabilizadas no estoque. Tanto é assim que foram emitidas notas fiscais de entrada e de saída;

IV. As datas das notas (de entrada e de saída) e os números sequenciais justificam-se porque a venda ocorreu no atacado, logo após o ingresso no território nacional;

V. A forma de pagamento (datas próximas ou anteriores aos registros das DIs) foi acordada entre as partes no momento da revenda da mercadoria (após a compra internacional);

VI. A habilitação das empresas adquirentes no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) não é exigida para a compra de bens no mercado interno;

VII. Não basta meros indícios de dano ao Erário para aplicação da pena de perdimento.

Ora, o simples fato de a Impugnante ter revendido as mercadorias logo após a compra internacional não tem o condão de desqualificar a importação realizada. A intermediação de compra de mercadorias para revenda constitui justamente a essência do ato de mercancia.

Não seria crível exigir que a Impugnante tivesse que aguardar a nacionalização das mercadorias importadas (que, no presente caso, entre o embarque e o registro da DI transcorreram até 41 dias), para, daí então, procurar no mercado interno interessados na aquisição (cf. conhecimentos de embarque e DIs em anexo - docs. 03 e 05).

Cabe destacar que, à época dos fatos, a Impugnante estava habilitada no Siscomex, na modalidade ordinária, para realizar operações de comércio exterior com cobertura cambial, em cada período consecutivo de seis meses, até o limite US\$ 328.000,00 CIF (importações) e US\$ 328.000,00 FOB (exportações) (doc. 06).

A Impugnante, portanto, tinha capacidade financeira e porte econômico absolutamente compatíveis com as importações realizadas.

Ademais, no curso da fiscalização foram apresentadas provas documentais de que todas as despesas com o Sixcomex, com os tributos incidentes na importação e fechamento de câmbio foram pagos e debitados diretamente em conta corrente de titularidade da Impugnante e dos despachantes aduaneiros indicados nas DIs.

Por fim, deve-se ter presente que, nos casos envolvendo operações de interposição fraudulenta, a Fiscalização, como se sabe, invariavelmente se depara com situações nas quais a importadora ostensiva não apenas utiliza recursos de terceiros (dos reais adquirentes) como também se limita a receber uma comissão por sua atuação como "presta nome".

Junta textos da Jurisprudência Administrativa: (Acórdão n. 31014100.521).

Nesse sentido, importa destacar que, do exame das notas fiscais de entrada e saída (doc. 07), depreende-se que a Impugnante efetivamente vendeu as mercadorias importadas no mercado interno, auferindo lucratividade incompatível com a conduta de quem se limita a receber comissão em operação de terceiro.

Dito de outro modo, a margem de lucro adotada evidencia que o importador não atuou como prestador de serviço (remunerado com simples comissão). Mas que, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, realizou uma operação em seu próprio interesse econômico, auferindo margem de lucro compatível com uma importação própria, real e efetiva.

A prova cabal nesse sentido decorre do confronto entre as notas fiscais de entrada e saída, que denotam a prática de margem de lucro da revenda no mercado interno de até 49% (quarenta e nove por cento), percentual bastante superior para operações de comercialização.

Tanto é que a legislação do imposto de renda estabelece, para efeitos de presunção da receita bruta auferida, o percentual de 8% (oito por cento) para atividade de comércio (RIR, art. 223).

Veja-se, como exemplo, a NF-e ns 712 de venda emitida para empresa MAGALY Solla de Castro ME. Esta comprova que o produto de código 2691 "pneu modelo agenda - Aramid Bead 20 x 2.15 (Folding)" foi revendido pelo preço do valor unitário R\$ 25,20, sendo que o valor de aquisição correspondia a R\$ 16,9039 (NF-e de entrada n9 697); ou seja, com margem de lucro de 49,07%.

Não há dúvidas, portanto, de que houve, com o devido respeito, um excesso na interpretação dos fatos. Afinal, não houve emprego de

recursos de terceiros e as operações foram absolutamente compatíveis com a capacidade financeira da importadora.

Assim, a existência de meros indícios não é suficiente para aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento, de sorte que para a infração ser devidamente caracterizada, depende de pressupostos específicos, que, como será devidamente evidenciado no item seguinte, não estão presentes no presente caso concreto.

□ DA AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO

A Fiscalização, como já destacado, entendeu que houve ocultação do real destinatário das mercadorias importadas nas DIs fiscalizadas, mediante interposição fraudulenta, configurando a infração prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei n. 455/1976, com redação dada pela Lei n. 10.637/2002.

Da análise do texto normativo, tem-se que o pressuposto para caracterização da infração é a comprovação da "ocultação" de quaisquer dos intervenientes na operação expressamente mencionados, "mediante fraude ou simulação".

Junta textos da Jurisprudência Administrativa: (Acórdão n. 3403-002.842).

A simples ocultação, portanto, não constituirá infração. Há necessidade de comprovação da ocorrência de fraude ou simulação.

No presente caso, nota-se, a partir da fundamentação contida no "Relatório de Ação Fiscal" (item 6.3.1), que a autoridade fazendária se limita a indicar que "em tese" houve fraude tributária sem, contudo, comprovar.

Ora, a ocorrência de fraude "em tese" existe na conduta prevista na norma, de modo que sua configuração depende da comprovação no caso concreto.

Junta textos da doutrina de Roberto Ferreira dos Santos.

Ora, ainda que se impute a Impugnante a intenção de "ocultar" o real destinatário das mercadorias importadas, não houve comprovação de insuficiência no pagamento dos tributos aduaneiros.

Junta textos da doutrina de Luiz Roberto Domingo e Angela Sartori.

Junta textos da jurisprudência do STJ: (REsp 639252/PR).

As mercadorias, como já destacado, foram importadas e nacionalizadas por conta e risco da Impugnante que, no mercado interno, vendeu com margem de lucro e pagamento de todos os tributos incidentes na operação.

Portanto, diante da ausência de comprovação do efetivo dano ao Erário, bem como da ocultação "mediante fraude ou simulação", mostra-se totalmente descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

□ DO PRINCÍPIO DO NE BIS IN IDEM:

Por outro lado, sucessivamente, caso se entenda pela ocorrência da infração (o que se admite apenas para efeitos de argumentação), deve-se ter presente que, com o advento da Lei nº 11.488/2007, a multa de 100% do valor aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º) deixou de ser aplicável ao importador ostensivo.

Isso porque a legislação superveniente, em seu art. 33, estabeleceu sanção específica aplicável na hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para realização de operações de comércio exterior.

Transcreve o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, considerando que a pena de perdimento da mercadoria (penalidade originária) não atingiria o proprietário, mas o real destinatário da mercadoria, incabível a aplicação da multa pecuniária substitutiva em face do importador, principalmente porque existe pena específica para empréstimo do nome.

Junta textos da doutrina de Luiz Roberto Domingo e Angela Sartori.

Transcreve os artigos 99 e 100 do Decreto Lei nº 37/1966.

Assim, na hipótese de manutenção da exigência fiscal (o que se admite apenas para fins de argumentação), requer-se a redução da multa aplicada para 10% (dez por cento) do valor da operação, em consonância com o princípio da especificidade e retroatividade da lei da mais benigna, previsto no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

□ DO PEDIDO

Ante todo o exposto, requer-se, respeitosamente, a Vossa Senhoria:

a) o recebimento e o processamento da presente impugnação, nos termos dos arts. 14, 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso III, do CTN;

b) o acolhimento da presente impugnação para fins de cancelamento da exigência fiscal, nos termos da fundamentação supra;

c) alternativamente, na hipótese de manutenção da exigência fiscal (o que se admite apenas para fins de argumentação), a redução da multa aplicada para 10% (dez por cento) do valor da operação, em consonância com os princípios da especificidade e da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, "c", do CTN.

É o Relatório."

Segue Ementa desta decisão de primeira instância administrativa destes autos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
Data do fato gerador: 07/12/2011

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regimento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

Os autos foram distribuídos e pautados conforme regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e

atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os tempestivos Recursos Voluntários interpostos pela IDB do Brasil em fls 346 e pela Magaly ME em fls 404 devem ser conhecidos.

O Auto de Infração e o Relatório Fiscal (fls. 5 a 41) foram lavrados em face do contribuinte e do responsável solidário, com aplicação de multa de 100% do valor aduaneiro das operações de mercadorias importadas em suposta operação de interposição fraudulenta, no total de R\$ 97.431,16, não atualizado, referente ao período de 07/12/2011 por meio das DIs 11/2316566-3 e 11/2459944-6.

O A.I. foi lavrado principalmente com fundamento no Art 23, V, § 1.º e § 3.º do Decreto 1.455/76, que estabelece a ocorrência do **Dano ao Erário sem a presunção de interposição fraudulenta** para ocultação de terceiros em eventual não comprovação **da origem de recursos, transferências e recursos próprios para realização das operações.**

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 05 a 41, as mercadorias tinham a Magaly ME como destinatário pré-determinado, que a Magaly ME era conhecida da IDB do Brasil antes da importação, que houve proximidade das notas fiscais de entrada e saída, que NF 712 de 15/12/11 foi paga antes de sua emissão, que todas as mercadorias daquelas DIs foram vendidas para a Magaly ME, que pagamentos e transferências bancárias da Magaly ME estão na conta "adiantamento de importação" na contabilidade da IDB, que recebeu transferência anteriormente ao registro da DI 11/2459944-6 e que a IDB recebeu transferências da Magaly ME em valores equivalentes nos exatos dias em que liquidou os contratos de câmbio dessas DIs.

Os Recursos Voluntários em face do acórdão proferido pela DRJ/SP, redistribuídos por sorteio eletrônico para esta Turma e sob esta relatoria, sustentam em síntese e com relação ao mérito que não houve interposição de terceiros, que havia independência nas decisões administrativas das empresas, que não houve fraude, que as empresas vendiam as mercadorias no atacado, que possuíam capacidade econômica, margem de lucro alta em vez de uma pequena comissão, que não há responsabilidade solidária, que o lançamento deve seguir o princípio da legalidade estrita, que as NFs e documentos são idôneos, que o documento da Multilog de fls 268 e 269 e NFs de entrada e saída provam a entrada no estoque, que venda pulverizada é incompatível com a dinâmica mercantil, que não tinha destinatário predeterminado ou qualquer garantia nas vendas, que pagou normalmente os tributos e fechamentos de câmbio e despesas Siscomex, que não está associado a lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, que o dano ao erário não foi demonstrado e somente presumido e de forma alternativa ao provimento solicitou a aplicação da lei mas benéfica (11.488/2007 com multa de 10%).

DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, DA PRESUNÇÃO DE FRAUDE, COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS PRÓPRIOS E DAS CONDIÇÕES MERCADOLÓGICAS:

A burocracia, a alta carga tributária, as exigências e requisitos, as responsabilidades e as conseqüências tributárias e criminais atribuídas solidariamente a todos os envolvidos nas operações legais de importação por conta e ordem de terceiro, conforme DL 37/96, IN SRF 225/02 e 247/02 e 650/06, levaram muitas empresas a ocultar o sujeito passivo real adquirente das mercadorias. A fraude no setor é uma realidade, principalmente porque a legislação ou não corresponde aos formatos comerciais de negócios internacionais ou propositadamente, foram criadas para determinar suas limitações.

Esquemas fraudulentos de interposição de terceiros atingiram diversos países e se tornaram operações nocivas ao erário público uma vez que menos tributos são recolhidos, além de interferir e criar competitividade desleal com os produtos internos (nacionais). Por muitos motivos se justifica a atuação da fiscalização, mas é importante lembrar que a livre iniciativa é direito consagrado e pilar de um Estado Democrático de Direito, sob o regime Capitalista e, em observação a esta regra, assim como em preservação da segurança jurídica do contribuinte, toda situação apresentada como fraude ou crime tributário deve ser analisada de forma concreta e individualizada.

Portanto, este voto pretende traçar pontos fundamentados nos fatos e na estrita legalidade, de forma que tanto o crédito da União quanto o direito à livre iniciativa sejam prestigiados.

O §1.º e §3.º, Art. 23 do DL 1.455/76, capitulação principal deste procedimento, tem como núcleo do tipo a conduta dolosa de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas, que promove a entrada de mercadoria por meio de fraude.

Conforme previsto, diante da expressa determinação do §2.º do Art. 23 do DL 1455/76, a não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior poderia **caracterizar a presunção** prevista nesse tipo legal.

Mas este tipo legal não foi elencado no lançamento (AI, Relatório Fiscal).

Por raciocínio lógico diretamente inverso, a comprovação de recursos próprios é suficiente para **descaracterizar a presunção** de interposição fraudulenta de terceiros para ocultar sujeito passivo (real adquirente).

A própria autoridade fiscal não contestou a suficiência dos recursos próprios da IDB do Brasil para operar no comércio exterior em comparação com as DIs em questão, objeto do lançamento, com importações no valor exato de R\$ R\$ 97.431,16 (fls 04). Claramente afirmou que a suficiência de recursos ou a capacidade econômica não é fundamental para a configuração da interposição fraudulenta.

Em razão de entender que a Magaly ME era a real adquirente e financiava toda a operação de importação, solicitou a comprovação dos pagamentos e transferências bancárias em casos específicos, conforme apresentado na introdução deste voto.

Contudo, para atingir uma solução de qualidade para a presente lide, é importante fazer uma reflexão.

Necessariamente o interposto (no caso de interposição fraudulenta na importação) precisa ser uma empresa sem capacidade financeira? A origem dos recursos (determinada no tipo legal) se refere a ter ou não capacidade econômica e financeira ou a determinado recurso ou transferência que foi recebido?

Esta é uma reflexão que todo julgador e autoridade fiscal aduaneira deveria fazer, porque se na capitulação dos fatos a autoridade fiscal não trouxe o conceito da "presunção" prevista no §2.º do Art 23 DL 1455/76, a interposição fraudulenta somente poderá ser configurada se realmente for comprovado o a fraude, o conluio, o dano ao erário e demais requisitos taxativos do tipo legal.

É necessário que a mencionada troca de recursos tenha acontecido de forma fraudulenta, consciente e dolosa e, somente a verdadeira necessidade econômica e documentos como uma correspondência, e-mails e interceptação telefônica, por exemplo, comprovaria isto.

Nova reflexão: se uma das partes tem a necessidade econômica (a ponto de fraudar a lei) mas a outra não tem, é possível concluir pela ocorrência do crime tributário em questão?

Não, porque necessariamente a interposição fraudulenta exige o conluio, ou seja, o elemento subjetivo de ambas as partes. "A" e "E" principalmente, conforme quadro que será apresentado a seguir neste voto.

Principalmente no tipo legal que não contém a "presunção", de forma que o lançamento realmente necessite convencer o julgador de que os contribuintes acusados não possuam recursos próprios suficientes para a realização das operações de importação.

Então ainda que alguma operação tenha indícios ou até provas de "transferências" bancárias de terceiro, é possível concluir pela interposição fraudulenta de terceiros?

Não. Necessariamente o lançamento teria de ter demonstrado a falta de Patrimônio Líquido da interposta, falta de capacidade financeira e estrutural para importar as mercadorias, **mas assim não procedeu a autoridade lançadora.**

Necessariamente, todos os indícios comerciais apresentados neste caso, como o adiantamento de recursos, a carteira de clientes e as vendas adiantadas, terão de compor o rol de requisitos de indícios e provas que levam à configuração de interposição fraudulenta, de modo que, isoladamente são insuficientes para a configuração do tipo legal.

É neste ponto que existe o limite legal entre a atuação da consagrada autonomia da vontade civil e o limite do poder do Estado.

E a partir deste ponto a avaliação de casos em concreto dependerá da posição doutrinária e jurisprudencial do julgador, e a exata linha que estabelece para este limite.

Importante contextualizar que, se a partir de indícios comerciais se verificou que houve a interposição em nome de terceiro, não fraudulenta e, modalidade de importação diversa da declarada, existe tipo legal específico para esta situação, a multa de 10% prevista no Art. 33 da Lei 11.488/2007. Mas esta multa não foi capitulada no lançamento e, portanto, não faz parte desta lide e não pode ser aplicada.

No presente caso, sem considerar margem de lucro e sem avaliar os demais aspectos comerciais e de contabilidade da empresa, o fiscal argumenta e fundamenta o seu lançamento a partir de uma premissa equivocada, a premissa de que o contribuinte não tem

liberdade para empregar seus recursos ou recursos recebidos de terceiro da forma que melhor atender seus negócios.

Mesmo na modalidade de importação direta, existe uma flexibilidade nos detalhes financeiros e comerciais e o contribuinte tem a posse e o direito sobre estes recursos e qualquer limitação determinada na modalidade de importação, dependerá de expressa previsão em lei ou acordo celebrado entre as partes, sob a garantia consagrada da máxima *pacta sunt servanda*, representada pela autonomia da vontade civil.

E dentro desta linha de raciocínio está uma das principais razões pela qual o contribuinte merece interpretação favorável, uma vez que não há nos autos uma prova comercial mais contundente de que estaria se tratando de outra modalidade que não a da importação direta, **a prova de que o real adquirente realmente tenha encomendado a mercadoria.**

O que poderia ser comprovado somente na situação em que algum documento ou troca de e-mail ou correspondência demonstrasse que o interposto tem o direito de crédito da importação sobre o encomendante, que firma compromisso prévio de pagamento ao encomendar a mercadoria.

Somente este cenário se poderia cogitar **a tão alegada ausência do risco comercial** na revenda das mercadorias importadas.

Ficou evidente que **não há qualquer garantia que minimize o risco comercial na revenda das mercadorias** e, muito menos, qualquer prova que demonstre existir qualquer combinação ou os direitos e deveres inerentes das importações por encomendas, assim como outros aspectos comerciais como a comissão e a efetiva revenda das mercadorias por parte do encomendante.

No entendimento deste relator, comprovada ou não a origem desses recursos em específico, a capitulação do lançamento somente poderia ser analisada sem que se considerasse o instrumento da “presunção”, porque não foi capitulada, poderia prosseguir somente na oportunidade dos fatos realmente subsumirem às normas, conforme previsto no Artigos 112, 113 e 142 do Código Tributário.

A partir desta exclusão da presunção na avaliação da ocorrência ou não da interposição fraudulenta, é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo e os demais requisitos para que a conclusão pela ocorrência da interposição fraudulenta tenha validade. Este elemento subjetivo, em resumo, se concretiza na vontade consciente e na intenção de reduzir tributo e causar prejuízo ao fisco para auferir ganho econômico, conforme Art. 72 da Lei 4502/64.

Neste contexto, a operação comercial e a estrutura societária teria de causar ilusão e ter exagerada distinção entre a realidade e a aparência, ou seja, o interposto (IDB do Brasil) não teria real interesse nas importações e o reais adquirentes não poderiam "aparecer" nas operações. Aos reais adquirentes são destinadas as mercadorias e o interposto nada mais faz do que ser interposto, uma proteção aos reais adquirentes, uma empresa ou pessoa que suportaria todas as perseguições patrimoniais e penais.

Os principais fatos que motivam a fraude, além do ganho econômico, costumam ser a proteção do patrimônio e da integridade do real adquirente de possível execução fiscal, a proteção contra eventuais processos criminais decorrentes das importações e

Afirma-se novamente: o crédito provado tem o condão de firmar o convencimento de que os fatos não subsumem ao tipo elencado, de forma que se a não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior poderia caracterizar a presunção previstas nos tipos legais elencados (AI, Relatório Fiscal), em especial o Art. 23 do DL 1455/76 (Lei 10637/02), por raciocínio lógico diretamente inverso, a comprovação de recursos próprios é suficiente para descaracterizar a presunção de interposição fraudulenta de terceiros para ocultar sujeito passivo (real adquirente).

O Auditor Fiscal descreve “Conversão do Perdimento em Multa Impossibilidade de Apreensão de Mercadoria”, mas não existem sequer fatos que possam subsumir às disposições legais que poderiam fundamentar a lavratura do Auto de Infração. Não há fundamento, objeto ou razão para o Auto de Infração prosperar, pois a falta de recolhimento não está configurada e foi arbitrada de forma insustentável.

Feita esta introdução geral do caso, cabe ao relator expor os demais fatos que necessitam de análise específica.

DOS CONTRATOS DE CÂMBIO DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO 11/2316566-3 e 11/2459944-6.

Agora o que seriam os principais indícios da ocorrência da interposição fraudulenta conforme a autoridade fiscal, verifica-se nos autos que existem débitos e créditos não comprovados em razão das transferências que supostamente cobriram antecipadamente os custos de câmbio das DIs 11/2316566-3 e 11/2459944-6 ou o fato de que a NF 712 de 15/12/11 foi paga antes de sua emissão.

E o contribuinte realmente não provou o contrário neste dois principais indícios, o que realmente pode ser considerado com uma prova de que a IDB do Brasil não era totalmente independente como fez crer o contribuinte em suas peças de defesa.

Mas, de acordo com um dos principais requisitos que configuram a interposição fraudulenta, concluir que o **controle financeiro e administrativo** da empresa IDB do Brasil era exercido pelos sócios da Magaly ME, é desconsiderar a relação da IDB do Brasil a com a exportadora e outras exportadoras, seus Presidentes estrangeiros e políticas dessas empresas.

O efetivo controle financeiro que poderia caracterizar a fraude no presente caso, seria aquele que permitiria aos sócios da Magaly ME toda a negociação com os exportadores, a definição dos produtos, das condições de pagamento e todas aquelas típicas de quem importa o produto.

Concluir que houve interposição fraudulenta de terceiros por existirem débitos e créditos entre a IDB do Brasil e a Magaly ME em disparidade, seria ignorar os outros fatos que deveriam ter sido comprovados no lançamento e não foram, para que os fatos possam subsumir ao tipo legal, sejam estes a incapacidade econômica do interposto (IDB), o controle financeiro do real adquirente (Magaly ME), que as tratativas tenham sido realizadas pelo real adquirente, a quebra da cadeia do IPI, o repasse das mercadorias ao real adquirente e o aferimento de benefícios pessoais, como já mencionado.

Este critério da similitude fática encontra respaldo nos limites legais determinados pela análise sistêmica dos seguintes dispositivos: Art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99 em confronto com os Arts. 112, 113, 142 e 146 do CTN.

Desta forma, neste lançamento em específico, não podem ser considerados como provas conclusivas em prejuízo ao contribuinte os documentos, apresentados pelos contribuintes em fiscalização, que não comprovam algumas das transferências recebidas pela Magaly ME, seja a título de adiantamento do pagamento da importação ou simples pagamento das mercadorias. Principalmente porque mesmo na modalidade de importação direta, é necessário considerar que as empresas possuirão débitos e créditos que podem muitas vezes terem sido registrados à míngua da complexidade fiscal brasileira, por exemplo.

E a seu favor, o contribuinte muito bem argumentou que um longo período de estocagem e a venda pulverizada não são compatíveis com a natureza dinâmica do mercado do atacado, assim como apontou a margem de lucro de 49,07% com as vendas consubstanciadas nas NFs 697 e 712, assim como a própria autoridade não nega que a IDB pagou os tributos e despesas de Siscomex nas operações e, por fim, juntou anexado ao seu Recurso Voluntário de fls 380 o pagamento da Multilog de fls 268 e 269 que comprova a contratação de armazenamento das mercadorias.

Merecem provimento os Recursos Voluntários dos contribuintes.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:

O lançamento presume que houve o conluio entre a IDB do Brasil e a Magaly ME e lavrou tanto no lançamento quanto na Representação Fiscal para fins Penais a Magaly ME e seus sócios como responsáveis solidários.

Primeiro, é muito importante diferenciar a constituição do crédito tributário da ocorrência de crime e a responsabilidade solidária nestas situações.

Assim, se no lançamento a presunção da ocorrência tivesse sido capitulada e o contribuinte não tivesse comprovado a origem de recursos ou transferências que financiaram as operações de importação, poderia-se presumir pela ocorrência da interposição fraudulenta e, logo, pela responsabilidade solidária.

Mas não é este o caso dos autos. O lançamento não foi capitulado com a presunção da ocorrência da interposição fraudulenta prevista no §2.º do Art, 23 do Decreto 1.455/76.

Dessa forma, a autoridade fiscal deveria ter investigado o caso, até mesmo acompanhado de investigação policial, para detectar e provar de forma inequívoca a participação da Magaly ME e, principalmente, a participação de seus sócios.

E mais uma vez, não foi o que aconteceu.

É de conhecimento que tanto o Direito Tributário quanto o Direito Penal possuem caráter disciplinar e sancionatório, com arcabouço legislativo proveniente de princípios em comum.

Contudo, de forma pragmática, verifica-se que o procedimento administrativo não possui o mesmo rigor do processo penal, talvez em razão de não haver um Código de Processo Administrativo como existe no Direito Penal o Código de Processo Penal.

Logo, desta constatação surge a preocupação de que, em processo penais, os Juízes de Direito possam se utilizar unicamente da constituição definitiva do crédito para concluir que há materialidade e autoria. Em se tratando de justiça, não há nada mais perigoso e injusto para a sociedade e para o contribuinte do que a condenação “automática” de cidadãos e contribuintes.

É sobre o tema em litígio que o nobre doutrinador, Juiz Federal aposentado, Doutor Hugo de Brito Machado, lançou o livre “Crime Contra a Ordem Tributária”. Verifica-se inclusive na contra capa de seu livro que o autor identificou uma lacuna no conhecimento jurídico, o fato de que “... os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário, e os tributaristas quase nada sabem do Direito Penal”.

Com algumas ressalvas às generalizações feitas pelo autor em desfavor às autoridades fiscais, porque muitas autoridades realizam seu trabalho com ética e qualidade, cito a preocupação do nobre autor em fls. 21 desta mencionada obra, no sub capítulo “O Direito Penal e o combate ao crime”, conforme segue:

“O melhor instrumento para o combate ao crime, no que concerne especificamente aos crimes contra a ordem tributária, é o respeito ao contribuinte. Respeito que começa pela redução da enorme carga tributária a ele imposta. Passa pelo atendimento desatencioso e absolutamente inadequado e insuficiente a ele dispensado nas repartições da Administração Tributária. Vai até mesmo às interpretações inteiramente inadmissíveis, visivelmente distorcidas, das normas da legislação tributária, tendentes a lhes negar os direitos mais elementares. Enfim, a total falta de respeito na relação tributária, que induz no contribuinte o sentimento de que a lei só existe contra ele, ou pelo menos só é aplicada contra ele, posto que as disposições a ele favoráveis são sempre ignoradas pelas autoridades da Administração tributária.

A pretensão de arrecadar tributos indevidos somada às emações levianas do uso da lei penal contra contribuintes somente degradam a relação tributária e terminam por banalizar o Direito Penal. E não obstante seja o Direito Penal de grande importância como elemento de controle social, realmente a sua utilização não poder ser banalizada. Na medida em que ilícitos de menor importância social, e sobretudo aqueles que menos afetam os sentimentos éticos das pessoas, e por isto mesmo despertam menor censura da opinião pública, são definidos como crime, o Direito Penal se banaliza e perde a eficácia.”

A autoridade de origem teria de ter instruído o processo de forma não existisse dúvida se o contribuinte e os responsáveis solidários teriam participado das diversas aquisições fraudulentas e de quais, não sendo possível a presunção de que o contribuinte e os responsáveis solidários tinham conhecimento de que em todas as operações havia fraude ou ilegalidade.

Em observação ao disposto no Art. 124, inciso I do CTN, poder ser concluído que há interesse em comum, porque todos os empreendedores desejam prosperar e desenvolver o negócio, gerar emprego, aquecer a economia, ter mais lucro e aquecer o mercado, este é o objetivo de toda empresa. Mas tal interesse é comum não só para os empreendedores envolvidos nos trabalhos da Magaly ME, é comum para todos em um regime capitalista e, portanto, lícito e legal.

Dessa forma, com fundamento no Art. 112, 113 e 142 do CTN, os responsáveis solidários também devem ser excluídos do lançamento.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, com fundamento no Art. 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 112, 113, 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Art. 4.º, I, Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, vota-se para DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, restando improcedente o lançamento, exonerados todos os créditos tributários, multas e responsabilidades solidárias.

Voto proferido.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Declaração de Voto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Utilizo desta declaração de voto para externar posicionamento quanto à caracterização da infração de ocultação fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, na modalidade prevista no inciso V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Trata o presente litígio da acusação de interposição fraudulenta de terceiro (IDB DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA) na importação de mercadoria em que a fiscalização atribuiu a condição de real adquirente e responsável pela operação de comércio exterior à empresa MAGALY SOLLA DE CASTRO - ME, que fora ocultada nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro de importação.

Cumpre, assim, analisar a operação em comento à luz da legislação que rege a matéria.

A ocultação dos reais intervenientes configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

"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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

A interposição fraudulenta que trata o comando legal é aquela em que um terceiro participa na operação de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação, utilizando-se de artifícios fraudulento ou simulado.

Significa que aquele que deveria configurar no polo passivo da relação jurídica aduaneira como importador-adquirente da mercadoria estrangeira investe um terceiro, por interposição, como se titular fosse das obrigações decorrentes, omitindo o verdadeiro negócio jurídico realizado sob a forma de outro diverso.

A interposição comprovada - modalidade prevista no inciso V do art. 23 do DL 1455/76 - que exige a fraude ou simulação, deve reunir provas diretas ou indiretas que apontam, sem sombra de dúvida, tratar-se de uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para a sua efetivação no plano fático. Ou seja, deve-se provar a ocorrência da infração (materialidade) e de sua autoria (importação foi efetuada em favor de terceira pessoa, o qual conduziu e pagou pela compra internacional - ordem e risco)

Como consequência, a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior é tipificada como conduta de dano erário punível com a pena de perdimento.

Dano ao erário

O dano ao erário, figura que abarca rol exaustivo nos incisos I a V do art. 23 do DL 1.455/76, expressa situações em que o bem tutelado é o controle aduaneiro.

A Aduana brasileira - alocada na estrutura funcional da Receita Federal - exerce o controle aduaneiro que envolve uma gama de procedimentos executados com vistas à proteção das fronteiras do País, como efetivo exercício da soberania nacional, em relação a diversas demandas objetos do interesse público em áreas como segurança pública, meio ambiente, patrimônio cultural, concorrência desleal, lavagem de dinheiro, evasão de divisas.

Assim, o dano que exsurge na seara aduaneira não visa apenas questões tributárias, mas sim a proteção do País em relação aos mais diversos ilícitos. O combate e aplicação de sanções à interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior foram implementados com o objetivo de exercer um controle efetivo sobre a parcela de operadores que praticam as mais diversas fraudes aduaneiras.

O dano ao erário não está relacionado à eventual prejuízo pecuniário, ocorre por violação ao controle político do Estado, na espécie, o aduaneiro. Constitui, portanto, uma infração de mera conduta, tornando-se desnecessário a apuração de eventual economia tributária; inócua também a discussão sobre sua existência, eis que decorre de expressa disposição legal.

De se ressaltar, contudo, que não se dispensa na conduta considerada dano ao Erário a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com fins à interposição de terceiro na operação de comércio exterior.

A fraude ou simulação não comporta a figura culposa, depende sim da intenção deliberada do agente em praticar o ato ilícito. O dolo estará caracterizado uma vez que na demonstração do ato ilícito - fraude ou simulação - há de se aflorar qual a real intenção e características da operação.

Infração tipificada como dano ao erário

A tipificação da infração considerada dano ao erário é a ocultação de pessoas participante da operação de comércio exterior cuja materialidade se traduz na ação de encobrir ou esconder das autoridades aduaneiras os verdadeiros agentes dessas operações, deixando de informar corretamente nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro e na própria Declaração de Importação -DI.

Contudo não é qualquer ocultação a ser apenada; há aquelas plenamente lícitas, v.g, a ocultação de fornecedores ou clientes para a realização de negócios sob o manto do "segredo comercial", prática mercantil lícita. Apenada será aquela com a prática deliberada de fraude ou de simulação, o que caracterizaria a conduta típica prevista no comando do DL 1455/76.

A intenção de ocultar pessoas envolvidas da operação implica a utilização de meio ardiloso, com recurso fraudulento ou simulado para o alcance do objetivo.

De observar que no caso de interposição fraudulenta, a fraude não está relacionada apenas à questão tributária (ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar suas características essenciais), isto porque envolve situações atinentes ao controle aduaneiro. Dito de outra forma, aponta-se para a possibilidade de fraudar com vistas à ocultação de pessoas, sem qualquer conotação tributária.

Em relação à simulação, é aquela conceituada no código Civil¹ que confere o significado de, em um negócio jurídico, formalizar algo diferente da realidade dos fatos, dando-lhe uma forma jurídica não correspondente à realidade, tendo em vista lesar terceiro.

Luís Eduardo Garrosino Barbieri bem exemplifica a simulação no despacho aduaneiro:

Em regra, as partes envolvidas, em conluio, acordam o ato simulatório, de modo a assentar o que será declarado às autoridades aduaneiras em divergência da realidade dos fatos (p. ex. informa-se na declaração de importação que a modalidade de importação é por conta própria, quando na realidade há uma terceira pessoa - o real adquirente - conduzindo toda a operação). (BARBIERI, Luís Eduardo G.. Coord. Demes Brito. **Questões controversas do direito aduaneiro**. Artigo: Interposição fraudulenta de pessoas. São Paulo: IOB - SAGE: 2014, p. 423-424)

Comprovação do dolo

¹ Lei nº 10.406/2002

Art. 167 (...)

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Entendo imprescindível a comprovação do dolo por parte da fiscalização para a tipificação da interposição fraudulenta de pessoas, na situação do inciso V do art 23 do DL 1455/76, ou seja, a denominada "ocultação comprovada".

O legislador atribuiu a responsabilidade subjetiva à infração de interposição fraudulenta, clara situação de excepcionalidade à regra de responsabilidade objetiva no bojo do § 2º do art. 94 do DL 37/66, e, igualmente, à do art. 136 do CTN.

Assim, a responsabilização pela infração depende da intenção de ocultação dos partícipes da operação, materializada na utilização de meios fraudulentos ou simulados.

Mais uma vez o ensinamento de Barbieri:

O legislador, a nosso ver, prescreveu a necessidade da comprovação da conduta dolosa em caso de ocultação dos agentes envolvidos na operação. Quem comete fraude ou ato simulado o faz com manifesta intenção de enganar alguém, causando-lhe prejuízo, imbuído de má-fé.

Na ocultação, alguém, dolosamente, por meio de fraude ou simulação, esconde ou encobre o verdadeiro beneficiário da transação e, na maioria das vezes, o mentor intelectual da operação. Há a deliberada intenção de causar dano ao Erário, bem como a terceiros pessoas jurídicas nos casos de concorrência desleal, pirataria ou contrafação.

Assim, na análise da regularidade de uma operação de importação, caso se constate a existência de omissão de informação sobre algum agente envolvido na operação (sujeito passivo, o real vendedor, o real comprador ou o responsável pela operação), é importante verificar se restou comprovada a ocorrência de fraude ou simulação com propósito da ocultação do responsável pela operação.

A prova da ocorrência da infração aduaneira, portanto, deve ser feita demonstrando-se a existência de conduta dolosa - fraude ou simulação - na ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do real comprador ou de responsável pela operação. (BARBIERI, Luís Eduardo G.. Coord. Demes Brito. **Questões controvertidas do direito aduaneiro**. Artigo: Interposição fraudulenta de pessoas. São Paulo: IOB - SAGE: 2014, p. 427)

De outra banda, a infração restará tipificada com a comprovação da ocultação do agente, por meio fraudulento ou simulatório, não se exigindo, para sua consumação, o fim alcançado com a conduta (resultado).

José Fernandes do Nascimento² leciona que a demonstração da ocorrência da infração de interposição fraudulenta depende da prova (imediata) da ocultação dolosa da pessoa interveniente na operação de importação, mediante (i) a identificação do real interveniente ou beneficiário oculto na operação de importação; e (ii) a comprovação de que a ocultação do real interveniente ou beneficiário foi efetivada mediante fraude ou simulação.

Repisa-se que a interposição, seja provada ou presumida, há de revelar que quanto ao interposto, e à operação de comércio exterior que declara realizar por sua conta (recursos próprios) e risco (ordem), há uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para a sua efetivação no plano fático.

Nesse mister, a fiscalização deve reunir provas diretas ou indiretas que apontam, sem sombra de dúvida, tratar-se dessa incompatibilidade entre o negócio declarado e aquele de fato revelado na operação. Pontuam Maria Regina Godinho de Carvalho e Sonia Maria Coutinho de Luna Freire que:

Cabe enfatizar que a RFB recebe informações não verdadeiras, inidôneas, quando o importador de direito processa o despacho aduaneiro declarando na DI, ser o adquirente da mercadoria, responsável pela negociação comercial, quando, de fato,

² NASCIMENTO, José Fernandes. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Org. Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Artigo: As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 409-410.

está ocultando o nome do verdadeiro adquirente, o que vem a caracterizar e tipificar a figura da interposição fraudulenta, mediante simulação e conluio, entre o importador e o real adquirente.

[...]

Nesses caso, a fiscalização, para identificar os participantes desta fraude, na busca de provas, precisa amparar sua fundamentação num conjunto de indícios, decorrentes de outros fatos [...]. (Maria Regina Godinho de Carvalho e Sonia Maria Coutinho de Luna Freire. A interposição fraudulenta no comércio exterior. In A Prova no processo tributário. Coordenação de Marcos Vinicius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi e Maria Rita Ferragut. São Paulo: Dialética: 2010, p. 144-145)

Atividade fiscal comprobatória da conduta dolosa: identificação do interveniente oculto e da fraude ou simulação

Sem a pretensão de se elaborar rol exaustivo de meios de prova da conduta dolosa de ocultação do interveniente na operação de comércio exterior e da fraude ou simulação, propõe-se estabelecer pontos a serem identificados que poderiam conduzir o trabalho fiscal na atividade probatória.

Importa asseverar que haverá situações que isoladas e de per si não passam de meros indícios mas que no conjunto reforçam ou convergem para a evidência da incompatibilidade da operação, na identificação do oculto e na fraude/simulação.

O trabalho fiscal é apurar todas as provas e evidências da interposição trazendo à lume os fatos que em seu entender corroboram o conjunto probatório da interposição fraudulenta.

Coligidas as provas aos autos, cabe ao julgador analisar o conjunto probatório, contrapondo-os aos argumentos e provas em contrário do interposto e/ou do acusado, interveniente, até que à luz dos fatos e sua subsunção - ou não - ao direito possa decidir.

Portanto, importa ao julgador, com o fim de trazer justiça pela aplicação do direito analisar cada uma das acusações e argumentos contrários, ponderá-los, balanceá-los e decidir se a operação de comércio exterior é ou não eivada, por presunção legal ou conjunto probatório, da incompatibilidade entre o negócio declarado e o que se desnudou e revelou no plano fático.

Assentadas as premissas, cumpre apontar os elementos que podem servir de provas diretas ou indiretas na atividade probatória da interposição fraudulenta comprovada.

Comprovação do real adquirente na operação de importação

Deverá a fiscalização perquirir os elementos da a operação relacionados a pessoas, documentos, logística:

1. Trata-se do efetivo comprador da mercadoria no exterior, diretamente do fornecedor ou exportador, mediante assinatura de contratos e/ou condução das tratativas comerciais;
2. Trata-se do efetivo provedor e/ou remetente dos recursos financeiros para a aquisição da mercadoria no exterior, diretamente ou na forma de adiantamento, anterior ao pagamento, ao importador interposto;
3. Trata-se do responsável devedor pela assunção de dívidas relacionadas às mercadorias importadas;
4. Trata-se do responsável por conduzir a negociação e logística de transporte/seguro da mercadoria procedente do exterior, ou seja, tem exerce efetivo comando e direção quanto aos trâmites de remessa da mercadoria importada ao País;
5. Documentos emitidos no exterior, em data que antecede a aquisição da mercadoria importada, trazem consignado o nome do real adquirente;

6. O processo de "follow the money" no pagamento da mercadoria ou dos tributos na importação revelam a intermediação - irregular ou incomum - do real adquirente;
7. Transferência de recursos do adquirente oculto ao importador ostensivo, anteriormente à compra internacional;
8. Celebração de contrato de prestação de serviços de importação entre importador ostensivo e real adquirente
9. Outras provas de que o importador ostensivo o é somente na aparência

Comprovação da fraude ou simulação

Deverá, também, perquirir quanto a outros elementos reveladores da operação e conduta dos intervenientes:

1. Existência de conluio entre importador ostensivo e real adquirente na prática de ato fraudulento ou simulado, em quaisquer das etapas de aquisição de mercadoria no exterior e/ou sua importação;
2. O recurso utilizado na aquisição da mercadoria no exterior e/ou no pagamento dos tributos e/ou outras despesas relacionadas com importação suportadas pelo real adquirente;
3. A operação por conta própria declarada foi simulada, e a importação verdadeira foi realizada por conta e ordem dissimulada;
4. Ocultação ocorreu mediante indícios de incapacidade operacional, econômica e financeira do importador, de subfaturamento na revenda da mercadoria ao real adquirente, de revenda com prejuízo ou com lucro reduzido;
5. A mercadoria importada não tem características de fungibilidade comercial, isto é, sua especificidade dificulta e/ou inviabiliza a revenda - não é mercadoria de "prateleira";
6. A mercadoria não se destina à comercialização a qualquer cliente de um mesmo ramo de atividade, em decorrência de sua especificidade;
7. Mercadoria é adquirida com especificações que a torna inservíveis a outros clientes;
8. O importador tem o conhecimento de que não poderá revender a mercadoria a qualquer clientes;
9. Mercadoria é exclusiva e/ou específica de uso do cliente adquirente;
11. Documentos ou logística de transporte após desembaraço aduaneiro revela mercadoria não entregue ao importador ou providências de remoção/retirada a cargo do adquirente oculto;
12. Permissividade do importador ostensivo em relação aos comandos diretivos do adquirente oculto na operação de importação ou na gestão empresarial do interposto;
13. Negócios mantidos entre as sociedades interposta e oculta revelam situação de sócios comuns, pessoas com incapacidade profissional na direção da interposta, sócios da interposta possuem vínculo trabalhista com a oculta, terceiros com poder de gerência - procurações com plenos poderes;
14. Compartilhamento de instalações, pessoas, bens e despesas entre interposta e oculta;
15. Escrituração contábil e/ou fiscal da pessoa oculta revela provas negociação e/ou pagamento ao exterior realizada em relação à mercadoria importada pela pessoa interposta;
16. Adquirente da mercadoria importada é vinculado ao exportador ou fornecedor estrangeiro;
17. Nota fiscal emitida pelo importador ostensivo na saída de mercadoria em revenda ao adquirente oculto revela custo unitário de mercadoria inferior ao preço unitário consignado na respectiva nota fiscal de entrada,

considerando-se as despesas e gastos incorridos após a chegada da carga, tais como: descarga, armazenagem, taxa de registro da DI, tributos incidentes na importação, despesas com despachante aduaneiro;

18. Constatação de outros fatos fraudulento ou simulado, com o objetivo de acobertar os referidos intervenientes e beneficiários.

Diante das provas apontadas pela fiscalização a interposição fraudulenta somente restará comprovada se demonstrado que a auditoria fiscal não se limitou a simples enunciação dos fatos indiciários apresentados; ao contrário, realizou efetiva demonstração lógica da correlação dos fatos indiciários com as conclusões expostas tornando evidenciada a incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para a sua efetivação no plano fático.

Da acusação fiscal e provas coligidas

A acusação fiscal, em síntese, é no sentido de que as importações realizadas pela IDB, foram operações simuladas, uma vez que a real adquirente, a empresa MAGALY foi ocultada.

A conclusão a que chegou a fiscalização está fundada nos registros da escrituração contábil e fiscal da empresa IDB e nos documentos e informações prestados pela IDB e MAGALY, que podem ser extraídos dos tópicos do Relatório Fiscal.

De suma importância ressaltar que a fiscalização não coligiu aos autos nenhum dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro das DIs auditadas, bem como aqueles relacionados às operações de comércio exterior, a saber: fatura comercial, conhecimento de transporte, extrato das DIs, contratos de câmbio.

Os documentos anexados, apresentados em respostas às intimações, foram exibidos pela IDB e MAGALY, quais sejam: Livro Diário (IDB) e cópias de comprovantes de depósitos bancários e de notas fiscais (MAGALY)

Vejamos os tópicos relacionados no item "5.2 **Da análise das informações e documentos apresentados**" dos quais a fiscalização apurou a interposição fraudulenta.

1. Tópico "5.2.1 *Da proximidade das datas de desembarço e datas de emissão das notas fiscais de entrada e saída*"

Entendeu a fiscalização que proximidade entre as datas de desembarço, de entrada e de saída das notas fiscais relativas às mercadorias importadas, amoldando-se à figura de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda e constatado que a IDB as vendia antes mesmo de elas estarem desembaraçadas e conclui que: **"Isto demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas na DI sob análise e mencionada na Tabela 2, tinham como destinatário predeterminado a empresa Magaly"**

2. Tópico " 5.2.2 *Da vinculação entre DI e notas fiscais de saída*"

Constatou "da análise das informações contidas nas DI" que toda mercadoria importada pela IDB destinou-se à MAGALY; assim concluiu que **"O fato de a nota fiscal de saída ter sido emitida em sequência à nota fiscal de entrada nas declarações sob fiscalização e sempre nas mesmas quantidades e tipos de mercadorias que foram importadas por meio de uma DI, mostra que as mercadorias importadas tinham um destinatário pré-determinado: a empresa Magaly"**, fato que em seu entender não condiz com a assunção de riscos pelo importador, uma vez que a mercadoria destina-se a comprador certo.

3. Tópico " 5.2.3 *Do pagamento dos tributos incidentes na importação e do fechamento de câmbio*"

Com base nas premissas de que (i) as datas e valores de pagamentos informados tanto pela MAGALY quanto pela IDB não coincidem; (ii) os registros na contabilidade da IDB dão conta que os valores recebidos da MAGALY foram escriturados como "adiantamento de importação"; e (iii) a IDB recebia da MAGALY, em datas próximas ao do fechamento do contrato de câmbio, os valores que cobriam o pagamento, em valores exatos ou próximos, conclui que:

"Claramente, a IDB tenta encobrir a real situação onde a Magaly é na verdade a real adquirente das mercadorias importadas e quem realmente arcou com os custos da importação"

4. Tópico " 5.2.4 Da entrega da mercadoria diretamente no adquirente"

Fundamentou que em uma operação normal de venda no mercado interno é de se esperar que para cada Nota Fiscal de venda de mercadoria exista um Conhecimento de Carga ou de Transporte que acompanha estas mercadorias em seu transporte do estabelecimento do vendedor até o estabelecimento do adquirente. Daí que concluiu que:

" A ausência dos conhecimentos de transporte, do porto de descarga das mercadorias importadas até o estabelecimento importador, aliada à resposta da empresa Magaly, respondendo que o transporte da mercadoria importada foi feito por sua conta e risco, sendo a mercadoria importada coletada diretamente pela empresa Magaly em Itajaí (porto onde a mercadoria foi desembarcada), é mais um indício que reforça a tese de que as mercadorias importadas por meio das DI sob fiscalização já tinham um destinatário final PRÉDETERMINADO (real adquirente) antes mesmo de serem desembarcadas e esse fato foi ocultado pela importadora IDB à Receita Federal do Brasil, ao registrar as referidas DI na modalidade "importação por conta própria" e não como "importação por conta e ordem de terceiros."

Da comprovação da fraude e simulação pela fiscalização

Asseverou que a fraude consubstancia-se no fato da IDB gozar de benefício fiscal do diferimento do ICMS no estado de Santa Catarina, o que levou declarar a importação como direta, por sua conta e risco.

Quanto à simulação, assentada nas constatações de que as mercadorias importadas pela IDB eram, em verdade, predestinadas à MAGALY, enquadraria a operação na modalidade por conta e ordem de terceiros, descumprido assim todos os requisitos legais para amoldar-se a tal modalidade de importação.

Afirma ainda que as empresas combinaram a conduta para iludir o fisco para obter vantagens indevidas, o que configura a prática de simulação. Ademais, as informações prestadas nas DIs e documentos apresentados nos despachos aduaneiros ocultaram o real negócio praticado.

Análise da operação, da peça acusatório e do recurso voluntário

Repisa-se que a acusação fiscal de interposição fraudulenta teve por fundamento constatações acerca de:

1. A IDB não assumiu os riscos inerentes à compra de mercadoria no exterior, pois por se tratar de "venda casada" não há que se falar em compra direta (por sua ordem);
2. Venda de toda mercadoria importada pela IDB a um único cliente - a MAGALY;
3. Coincidência ou proximidade nas datas de emissão de NFs de entrada no importador e saída para cliente;
4. Coincidência na quantidade de mercadoria importada pela IDB e revendida à MAGALY;
5. Depósitos efetuados pela MAGALY imediatamente antes dos compromissos financeiros da IDB, em algumas das operações: fechamento do câmbio e data registro DI.

Os fatos elencados são indícios - por vezes considerados fortes suficientes que exigiriam aprofundar na averiguação de outros elementos que comprovariam a ocultação do real adquirente mediante artifício fraudulento ou simulado.

Todavia, até mesmos os documentos basilares para se rastrear o pagamento da importação, tributos e demais despesas acessórias, onde se conferem, especialmente, valores, datas e seus partícipes, não foram trazidos aos autos pela fiscalização.

Diga-se, ausentes as informações contidas na fatura comercial, contratos de câmbios, conhecimentos de carga (BL), notas fiscais e conhecimentos rodoviários de carga terrestre e os extratos da DI, restará prejudicada a análise das constatações e indícios apontados.

Por outro lado, ainda que possível conhecer do conteúdo dos documentos instrutivos dos despachos aduaneiros e das operações de importação, certas constatações, isoladamente, não passam de meros indícios.

A venda de toda mercadoria importada a um único cliente não atesta venda casada premeditada desde a celebração da negociação internacional. Faltaram outros elementos que poderiam apontar a ocultação mediante fraude, tais como: comprovação de que o real adquirente - cliente do importador - conduziu a negociação, pagou ou assumiu o encargo pelo pagamento da mercadoria, tem exclusividade na comercialização da mercadoria importada ou sua especificidade é tal que dificulte ou impossibilite a venda para outro cliente do importador, ou ainda, evidentemente a mercadoria não é de "prateleira" - caso de determinados dispositivos/máquinas que requeiram fornecimento de soluções técnicas complexas que meros importadores atacadistas não atendem.

Coincidência ou proximidade de datas entre o desembaraço e o transporte da mercadoria importada diretamente para estabelecimento do cliente-adquirente não constitui venda casada premeditada, eis que é prática usual e revela a eficiência logística e comercial do importador; ademais, não há empecilho legal para a venda da mercadoria logo após a efetivada a negociação internacional.

A exigência do importador de pagamentos antecipados pelos clientes adquirentes de mercadoria negociada no exterior não revela compra casada. O pagamento, integral ou parcial, constitui negócio válido e usual e tem por objeto garantir o compromisso assumido pelo cliente.

Inexiste nos autos qualquer evidência do vínculo entre a MAGALY e o fornecedor ou exportador estrangeiro. A falta de comprovação do pagamento da mercadoria importada ou o descompasso entre seus valores na DI e no contrato de câmbio não passou de mera acusação fiscal, faltou o conjunto probatório mínimo capaz de apontar o pagamento da diferença pela MAGALY.

O benefício fiscal do ICM e a quebra da cadeia do IPI não são elementos de prova para caracterizar a importação por encomenda.

Pelo exposto até aqui, não se está a infirmar a ocultação fraudulenta do real adquirente - a MAGALY - mediante artifícios fraudulentos ou simulados. Ao contrário, entendo sim a presença de indícios que exigiriam aprofundamento nas investigações para que restasse configurado e comprovado - ou não - o ilícito doloso com fins à ocultação dos intervenientes.

O presente caso consubstancia-se na ausência de elementos comprobatórios, em seu conjunto, da prática dolosa, mediante fraude e/ou simulação, da ocultação da MAGALY pela IDB segundo os quais a fiscalização não logrou êxito em fazer prova da infração capitulada no inciso V, do art. 23 do DL 1.455/76, tanto pela ausência de documentos como na enunciação dos fatos indiciários cuja correlação lógica não amparam as conclusões expostas.

In casu, não evidenciada incompatibilidade entre o negócio declarado e o relato dos fatos na linguagem das provas, necessária à formação da certeza jurídica a este julgador.

Ao meu ver, não se provou a autoria nem a materialidade da infração e, "uma vez não provada a autoria, há ilegitimidade passiva; não provada a materialidade, inexistente infração a ser punida".³

Neste sentido é a decisão deste CARF sob a relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan, acompanhado por unanimidade pela Turma, que se aplica o excerto da ementa ao presente processo, reproduzida:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976), o ônus probatório da

³ BARBIERI, Luís Eduardo G.. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Org. Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segalla Reis. Artigo: A prova da interposição fraudulenta de pessoas no processo tributário. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 380-381.

ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

(Acórdão, 3403-002.842, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, julgado em 25/03/2014)

Trevisan assenta em seu voto que "Não pode o fisco, diante de casos que classifica como 'interposição fraudulenta', olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo."

Quanto ao recurso voluntário, merece enfrentamento o argumento da recorrente de que a margem de lucro obtida na revenda da mercadoria importada é "prova cabal" de que a IDB não atuou como mero prestador de serviço, para o qual seria remunerado com simples comissão.

Assevera e exemplifica que a venda do produto importado identificado com o código "2691" e descrito como "pneu modelo agenda - Aramid Bead 20 x 2.15 (Folding), para bicicleta, cor: preto" foi revendido pelo preço unitário de R\$ 25,20 (NF nº 712), ao passo que seu custo foi de R\$ 16,9039 (NF nº 697), proporcionando-lhe margem de lucro de 49,07%.

Merecem reparos as conclusões quanto ao custo do referido produto, ao valor obtido com sua revenda e ao resultado (lucro ou prejuízo). Os documentos pertinentes foram colacionados em sede de Impugnação (fls. 177/249).

O produto foi importado por meio da DI nº 11/2316566-3, adição 004, item 04, descrita como "Pneu modelo Agenda - Aramid Bead 20 x 2,15" (Folding) para bicicleta, cor: PRETO", quantidade de 50 peças ao preço unitário de usd 8,10 (fls. 228,229 e 223).

Extrai-se da DI outras informações: peso líquido da DI (2.141,89 kg) e adição 004 (147,48625 kg); frete total, usd 1.610,00; taxa de utilização do Siscomex, R\$ 415,00; taxa de conversão dolar/real, R\$ 1,783; despesas com THC (descarga no porto), R\$ 580,00; total de tributos pagos na adição 004 (II, IPI, PIS/PASEP e Cofins), R\$ 1.053,70; condição de venda FOB (FREE ON BOARD), que significa preço da mercadoria sem despesas de frete e seguro, a cargo do importador.

De pronto, verifica-se que o preço unitário (peça) da mercadoria na condição FOB é de R\$ 14,4423 (8,10 x 1,783).

O engano da recorrente está em considerar o preço consignado na nota fiscal de entrada nº 000.697, de 13/12/2011 (fl. 273) como o de custo da mercadoria importada, o qual confrontado com o preço de venda na nota fiscal de saída nº 000.712, de 15/12/2011 (fl. 279) - R\$ 25,20, proporcionou-lhe o lucro de 49,07%, assim calculado: $(25,20 - 16,9039) / 16,9039 = 49,07\%$.

A incorreção no cálculo do resultado de compra/venda do produto importado é elementar pois a IDB ignorou as demais despesas incorridas e suportadas por si, após a chegada da carga, que certamente comporão o custo de revenda que, normalmente, é repassada ao cliente adquirente.

Essas despesas são extraídas dos documentos apresentados pela IDB, relacionadas:

1. Despesas com tributos total na importação = R\$ 26.288,73 (fl. 228);
2. Despesas com tributos da adição 004 = R\$ 1.053,70 (fl. 233);
3. Frete total da DI = USD 1.610,00 (R\$ 2.870,63)
4. Taxa de Siscomex = R\$ 415,10 (fl. 229);
5. THC = R\$ 580,00 (fl. 229);
6. Multilog (16/12/2011) = R\$ 650,85 (fl. 269);

A soma dessas despesas (pós chegada no porto) resulta no valor de R\$ 30.805,32, que para efeito de comparação com o valor das mercadorias (R\$ 50.940,08) representa um acréscimo na ordem de 60%.

Por certo que a IDB na revenda da mercadoria importada por sua conta e ordem há de incluir tais despesas adicionais ao custo unitário de cada produto revendido à MAGALY.

Isto é realizado, normalmente, mediante rateio proporcional à quantidade ou valor unitário da mercadoria importada, conforme a correspondência entre despesa e peso/valor. Assim, o rateio proporcional ao valor, será efetuado em relação à taxa siscomex e aos tributos devidos na adição 004; enquanto que o proporcional ao peso, será efetuado em relação ao frete, THC e armazenagem.

O quadro 1 demonstra os cálculos do custo unitário do pneu código 2691 em relação aos valores de Taxa de siscomex e tributos (II, IPI, PIS/PASEP e COFINS).

QUADRO 1					
	PR um USD	tx moeda			PR un. R\$
Produto 2691: 100 peças	8,10	1,783			14,4423
Tributos	VMCV ad (usd)	preço un. (usd)	prop. preço	tributo ad. (R\$)	Tributo un. (R\$)
Cálculo tributo unitário	697,50	8,10	0,0116	1.053,70	12,2365
		SISCOMEX TT	415,10		
Taxa siscomex	Valor DI usd	Valor ad. usd	prop. preço	siscomex ad. R\$	Siscomex un. R\$
	28.569,87	697,5	0,0244	10,1342	0,1013
Custo unitário adicional proporcional à taxa siscomex e aos tributos R\$					12,3379

O quadro 2 demonstra os cálculos do custo unitário do pneu código 2691 em relação aos valores de frete, THC e armazenagem na Multilog.

QUADRO 2					
	PR um USD	tx moeda			PR un. R\$
Produto 2691: 100 peças	8,10	1,783			14,4423
			frete TT R\$		
Frete - R\$	1.610,00	1,783	2.870,63		
	peso ad.	peso di	prop. peso	frete adição	frete un. (R\$)
cálculo frete unitário	147,48	2.141,89	0,0689	197,66	1,98
THC	total DI		prop. peso	THC ad. R\$	THC un. R\$
THC procionalidade peso	580,00		0,0689	39,9359	0,3994
MULTILOG	650,86		prop. peso	Armazenagem ad. R\$	Armaz. Un. R\$
Armazenagem			0,0689	44,8150	0,4482
Custo unitário adicional proporcional à frete, THC e armazenagem R\$					2,8241

A soma dos rateios proporcionais ao peso e preço - Quadro 1 e 2 - resulta no custo adicional total de R\$ 15,1619 (R\$ 12,3379 + R\$ 2,8241).

Registra-se a inexistência de documentos de despesas com serviços de despachante aduaneiro e de transporte da carga após seu desembaraço, que acrescentaria valor ao custo total apurado.

Por fim, o custo do produto 2691, sem considerar custos e despesas não informados - dentre eles com o despachante aduaneiro e transporte - é de R\$ 29,6042 (R\$ 14,4423 + R\$ 15,1619).

Quanto ao preço de venda do produto 2691 consignado em R\$ 25,20 (fl. 279) é de se observar que nele se encontra o ICMS de R\$ 151,20, a alíquota de 12% - valor unitário de R\$ R\$ 3,02 (R\$ 25,20 x 12%) que é

calculado "por dentro"; portanto, não representa receita do vendedor. O valor do produto revendido será, portanto, de R\$ 22,18 (R\$ 25,20 - R\$ 3,02).

Comparando os efetivos preços unitários de custo e de revenda do produto 2691 tem-se que a venda representa receita de R\$ 22,18, frente ao custo de R\$ 29,6042.

A conclusão que se chega é que efetivamente, quanto ao produto de código 2691, a operação de importação direta pela IDB e revenda à MAGALY proporcionou ao importador o prejuízo unitário de R\$ 7,4242 (R\$ 22,18 - R\$ 29,6042), proporção de -33,50%, e não como assentado em seu recurso, que apontou lucro de 49,07 %.

Pelo exposto, concordo com as conclusões adotadas no voto do relator, mas a partir dos argumentos externados nesta declaração.

Paulo Roberto Duarte Moreira