



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

**Processo n°** 10983.721118/2014-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-002.581 – 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 nº 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. 429 do contribuinte e fls. 453 do responsável solidário diante de Acórdão da DRJ/SP, fls 349, 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 04/09/2014, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 1.153.096,05 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 INTERMIX COMÉRCIO DE MONTAGENS ELETROELETRÔNICAS LTDA.

A empresa IDB DO BRASIL foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 10/09/2014 (fls. 189).

A Empresa INTERMIX foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 18/09/2013 (fls. 191).

A empresa IDB DO BRASIL protocolizou impugnação, tempestivamente em 06/10/2014, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 196 à 215, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

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, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.455/1976, no valor de R\$ 1.153.096,05.

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 Declarações de Importação 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, aplico u multa equivalente aos valores aduaneiros das operações de importação amparadas nas Declarações de Importação nº 11/1550291-5, 11/1732193-4, 11/1813730-4, 11/2064733-0, 11/2154358-0, 12/0001083-5, 12/0485567-8, 12/0500262-8 e 12/1116101-5 com saída para a empresa INTERMIX Comércio e Montagens Eletro-Eletrônicas Ltda.. 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 FRAGILIDADE DOS INDÍCIOS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO

A Impugnante, por meio das Declarações de Importação nº DIs 11/1550291-5, 11/1732193- 4, 11/1813730-4, 11/2064733-0, 11/2154358-0, 12/0001083-5, 12/0485567-8, 12/0500262-8 e 12/1116101-5 com saída para a empresa INTERMIX Comércio e Montagens Eletro-Eletrônicas Ltda. realizou importações diretas de mercadorias visando comercializá-las no território nacional (cópia das DIs anexas - doc. 03).

As mercadorias foram regularmente revendidas à empresa INTERMIX.

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. Todas as mercadorias importadas com amparo nas DIs fiscalizadas foram vendidas para a empresa INTERMIX Produtos para Cerâmicas Ltda., quando, segundo "Relatório de Ação Fiscal", na importação direta, deveriam ter ocorrido vendas pulverizadas no mercado interno;

Todas as mercadorias importadas com amparo nas DIs fiscalizadas foram vendidas para a empresa INTERMIX Produtos para Cerâmicas Ltda., quando, segundo "Relatório de Ação Fiscal", na importação direta, deveriam ter ocorrido vendas pulverizadas no mercado interno;

II. A proximidade das datas de desembaraço e datas de emissão de notas fiscais de entrada e saída, bem como os números eram sequenciais;

III. Os pagamentos realizados pela INTERMIX à Impugnante foram feitos em datas próximas e/ou anteriores ao registro das DIs que ampararam as operações fiscalizadas;

IV. Não houve transporte das mercadorias do recinto alfandegado até o estabelecimento da Impugnante para prévio armazenamento;

V. Não houve ingresso das mercadorias no estoque da empresa;

VI. Falta de habilitação da empresa adquirente das mercadorias importadas para operar no comércio exterior;

VII. Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao Icms pelas empresas IDB e INTERMIX, o que configura fraude tributária;

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:

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

b) A armazenagem dos produtos importados foi realizada no Município de Itajaí, nos depósitos das empresas Multlog S.A. e Poly Terminais Portuários S.A., que são alfandegadas pela Receita Federal e prestam tais serviços, conforme notas fiscais de prestação de serviço em anexo (doc. 04);

- 
- c) As mercadorias foram contabilizadas no estoque. Tanto é assim que foram emitidas notas fiscais de entrada e de saída;
- d) 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;
- e) 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);
- f) A habilitação das empresas adquirentes no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) não é exigida para a compra de bens no mercado interno;
- g) 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.

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 Siscomex, 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 87% (oitenta e sete 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 nº 1.175 e venda emitida para a empresa INTERMIX. Esta comprova que o produto de código 4595 "cabos para USB KVM para uso no Display 16 Port. KVM" foi revendido pelo preço do valor unitário R\$ 10,86, sendo que o valor de aquisição correspondia a R\$ 5,7949 (NF-e de entrada nº 1.175); ou seja, com margem de lucro de 87%.

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 n. 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 n. 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 n. 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 ns 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.

A empresa INTERMIX protocolizou impugnação, tempestivamente em 09/10/2014, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 300 à 316.

#### □ DOS FATOS

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de crédito tributário, no valor de R\$ 1.153.096,05, na condição de responsável solidário, relativo a cominação da multa prevista 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 (doe. 02).

A fiscalização, consoante se depreende do relatório de ação fiscal, ao analisar as importações por conta própria realizadas pela empresa IDB do Brasil Importação e Exportação Ltda., no período compreendido entre os anos de 2011 e 2012, constatou que as mercadorias importadas com amparo nas DIs 11/1550291-5, 11/1732193-4, 11/1813730-4,

11/2064733-0, 11/2154358-0, 12/0001083-5, 12/0485567-8, 12/0500262-8 e 12/1116101-5, foram vendidas integralmente à empresa INTERMIX Comércio e Montagens Eletro- Eletrônicas Ltda., ora Impugnante.

Em virtude disso, concluiu que a empresa IDB, a importadora, “ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das mercadorias importadas nas DI sob fiscalização”, aplicando-lhes a multa equivalente ao valor aduaneiro das operações.

A exigência fiscal, no entanto, mostra-se totalmente improcedente, à medida que, como restará demonstrado, 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

A responsabilidade da Impugnante, de acordo com o relatório de ação fiscal, tem amparo no art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/1966.

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

A regra de responsabilidade 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 ora Impugnante ou, ainda, que a mesma tenha concorrido com a prática da infração ou dela se beneficiado.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 3202-000.614).

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 nos termos do art. 87 da Lei nº 4.502/1964.

A Impugnante, no exercício regular de um direito, optou por adquirir peças e equipamentos eletrônicos no mercado interno, diretamente, da empresa IDB.

Assim, em razão da própria natureza da compra e venda, não teve acesso ou tomou conhecimento do procedimento adotado pela IDB para

aquisição no exterior e, tampouco, das negociações e compromissos assumidos por ela com o fabricante estrangeiro.

Portanto, a Impugnante não possuía nenhum controle sobre as importações realizadas pela IDB, adquirindo mercadorias amparadas por notas fiscais regulares emitidas pela fornecedora, não podendo responder solidariamente com a mesma.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (AgRg no Ag 518995/RS); (REsp 413333/PR) e (REsp 718.021/DF).

É descabido, dessa forma, 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 e financeira para realizar tais operações.

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

Requer-se, assim, 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 IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA

Transcreve o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 302-39997).

Verifica-se, no presente caso, que a Autoridade Fiscal embasou a conversão da pena de perdimento em multa no simples fato de que "... as mercadorias importadas não estavam mais na posse da importadora e nem na posse da empresa INTERMIX, por terem sido revendidas ”.

A compra e venda, como se sabe, perfectibiliza-se com a entrega da coisa (CC, art. 1.267). Logo, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, a Impugnante não está obrigada a apresentar as mercadorias mesmo após a venda.

A fiscalização, não obstante a Impugnante tenha indicado no curso do procedimento fiscal para quem haviam sido revendidas as mercadorias, sequer intimou as adquirentes para prestar informações sobre a sua localização.

Ante disso, requer-se a anulação da multa aplicada pela falta de demonstração da não-localização ou do consumo das mercadorias.

#### □ DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO

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 Impugnante nas operações de importação.

A forma e as 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.

Os eventos colacionados pela Autoridade Fiscal revelam, na verdade, meros indícios de falta de capacidade operacional da empresa IDB, que não se apresentam suficientemente fortes e homogêneos para provar o nexo de causalidade entre estes e o fato presumido.

Tratando-se, assim, de uma presunção legal, caberia a Fiscalização provar os chamados fatos indiciários - no caso, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados - para que se presumissem acontecidos os fatos indiciados ou presumidos — no caso, a interposição fraudulenta (suscetível da multa aplicada).

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

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 3202-000.275).

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

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.

Nas operações de importação por conta e ordem, como se sabe, a importadora se limita a receber uma comissão por sua atuação, o que não se verificou no presente caso.

A partir da fundamentação contida no relatório de ação fiscal, que a autoridade administrativa se limitou a afirmar que houve quebra da cadeia do IPI e utilização indevida do benefício fiscal relativo ao Icms pelas empresas IDB do Brasil e INTERMIX, o que configura fraude tributária.

No que tange ao Icms, por se tratar de regime especial concedido pelo Estado de Santa Catarina, foge da competência do fisco federal qualquer alegação relativa ao interesse arrecadatório dos demais Estados.

Da mesma forma, não há que se falar em dano ao Erário federal, à medida que o pagamento dos tributos federais foi majorado em função da compra dos produtos com margem de lucro praticada pela IDB se comparado a eventual importação direta realizada pela Impugnante.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 3402-002.362).

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (REsp 331548/PR); (REsp 639252/PR).

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.

É o Relatório."

Segue Ementa desta decisão de primeira instância administrativa destes autos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 18/08/2011

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 consequentemente 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 regramento 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 devem ser conhecidos.

O Auto de Infração e o Relatório Fiscal (fls. 2 e 9) 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\$ 1.153.096,05, não atualizado, referente ao período de 18/08/2011 por meio das DIs nº 11/1550291-5, 11/1732193-4, 11/1813730-4, 11/2064733-0, 11/2154358-0, 12/0001083-5, 12/0485567-8, 12/0500262-8 e 12/1116101-5 com saída para a empresa INTERMIX Comércio e Montagens Eletro-Eletrônicas Ltda.

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. 10, as mercadorias tinham a Intermix Ltda como destinatário pré-determinado, que a Intermix Ltda era conhecida da IDB do Brasil antes da importação, que houve proximidade das notas fiscais de entrada e saída, que todas as mercadorias daquelas DIs foram vendidas para a Intermix Ltda e inclusive as mercadorias da DI 12/0485567-8 vendidas à empresa Juri Comércio Ltda (NF 937) foram vendidas da própria Juri à Intermix (NF 152) e que um sócio da Intermix adiantou por depósito os valores à Juri Ltda (fls 166), que pagamentos e transferências bancárias da Intermix Ltda estão na conta "adiantamento de importação" na contabilidade da IDB, que a IDB recebeu transferências da Intermix Ltda em valores equivalentes nos exatos dias em que liquidou os contratos de câmbio dessas DIs e em datas anteriores aos registros destas, que a Intermix Ltda pagou mercadoria que não havia sido desembaraçada (NFs 938, 653, 747).

O Recurso Voluntário em face do acórdão proferido pela DRJ/SP, redistribuído por sorteio eletrônico para esta Turma e sob esta relatoria, sustenta 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 as NF de entrada e saída comprovam a venda no mercado interno e o 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 autoridade fiscal 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\$ 1.153.096,05 (fls 04).

Em razão de entender que a Intermix Ltda 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 da IDB 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 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.

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.

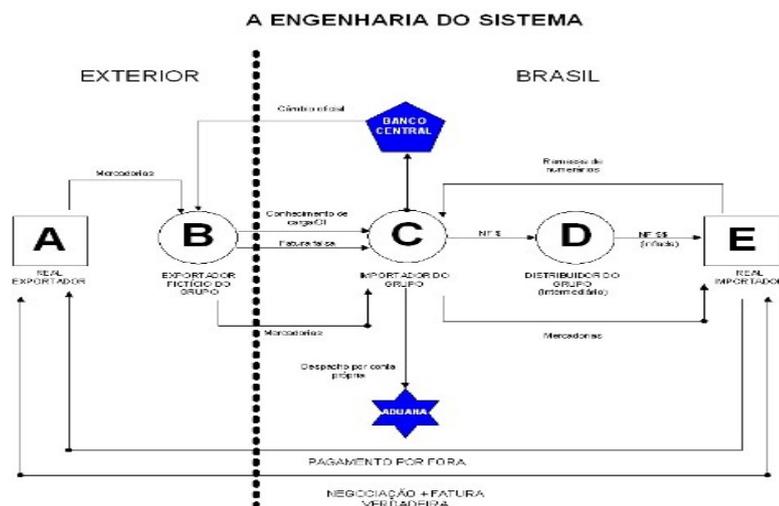
A partir desta exclusão da presunção na avaliação da ocorrência ou não da interposição fraudulenta, é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo e os demais requisitos para que a conclusão pela ocorrência da interposição fraudulenta tenha validade. Este elemento subjetivo, em resumo, 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 os 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 persecuções 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 da venda de produtos importados sem nota fiscal, sem recolhimento do tributo ou lavagem de dinheiro.

No presente processo, todos estes encargos estariam apontados aos sócios da IDB do Brasil, os possíveis laranjas da operação, que seriam os interpostos entre a União e os reais adquirentes.

Segue exemplo de operação fraudulenta publicada pela própria Receita Federal (internet):



Conforme publicado: "Este modelo permite ocultar o real adquirente("E") das mercadorias importadas, adquiridas por este junto ao seu fornecedor no exterior ("A"), bem como ocultar os elementos da própria transação comercial. A negociação de fato ocorre sempre entre "A" e "E", os quais definem preços, condições de pagamentos, mercadorias, quantidades e demais providências."

Não há nos autos comprovação de que os sócios da Intermix Ltda negociaram com as exportadoras ou mesmo escolhiam os produtos a serem importados, não comprovado o repasse de mercadorias ou subfaturamento de preços, não comprovada a quebra da cadeia do IPI e, principalmente, não estão comprovados nos autos os elementos subjetivos do tipo.

Levantou o contribuinte também que os tributos foram regularmente adimplidos e nesse ponto, não houve qualquer contestação da fiscalização ou da DRJ.

Não é possível constatar fraude e **dano ao erário** sem que ao menos tenham sido juntadas provas de quebra da cadeia de recolhimento do IPI, falta de destaque do tributo e consequente ausência do recolhimento do tributo nas demais etapas de comercialização da mercadoria importada. É o que poderia justificar possível ocultação do sujeito passivo na importação.

O que leva a crer que a IDB operou de forma direta nas importações (operação legalizada conforme IN SRF 680/06, 650/06 por exemplo), acertando as compras, as condições de pagamentos, frete e seguro, por sua conta (seus recursos) e por seu risco (ordem).

Cabe destacar que, à época dos fatos, o contribuinte comprovou em anexos do seu recursos voluntário que 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 autorização, capacidade financeira e porte econômico absolutamente compatíveis com as importações realizadas.

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.

**DA HABILITAÇÃO DA ADQUIRENTE, DOS CONTRATOS DE CÂMBIO DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO nº 11/1550291-5, 11/1732193-4, 11/1813730-4, 11/2064733-0, 11/2154358-0, 12/0001083-5, 12/0485567-8, 12/0500262-8 e 12/1116101-5.**

A autoridade fiscal em seu Relatório de fls 10, utilizou como indício de ocorrência da interposição fraudulenta a falta de habilitação da Intermix Ltda à época dos fatos, conforme segue:

"À época das importações, a empresa Intermix estava com sua habilitação no Siscomex suspensa, não possuindo portanto habilitação para operar no comércio exterior.

Dessa forma, sem possuir habilitação para operar no comércio exterior a Intermix não poderia ser declarada como adquirente das mercadorias importadas no momento do registro das declarações porque não se submeteu aos rigores do procedimento de habilitação estabelecidos nas Instruções Normativas da SRF nº 650 e 634, de 2006. Hoje a empresa Intermix está habilitada no Siscomex na modalidade Simplificada – Encomendante."

E neste ponto este Relator acredita que se concentra o ponto central da solução da lide, na medida em que a autoridade fiscal afirma o seguinte:

**"O que se pretende** com tais regulamentações, ao obrigar tanto o adquirente e o encomendante de submeterem-se ao procedimento de habilitação, **é afastar a possibilidade do emprego de terceiras pessoas para práticas ilícitas diversas, tais como sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e descaminho.** Somente desse modo, pode-se estabelecer o devido acompanhamento dos importadores, adquirentes e encomendantes de mercadorias importadas, verificando a origem lícita dos recursos empregados e o devido recolhimento de tributos."

Primeiro é importante deixar claro que a falta de habilitação do adquirente pode ser um indício, mas no presente caso, o lançamento deixou claro que pretende evitar práticas ilícitas, tais como sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e descaminho.

Também, 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, assim como as mercadorias da DI 12/0485567-8 vendidas à empresa Juri Comércio Ltda (NF 937) foram vendidas da própria Juri à Intermix (NF 152) e que um sócio da Intermix adiantou por depósito os valores à Juri Ltda (fls 166).

As provas juntadas pela autoridade fiscal conferem e o contribuinte realmente não provou o contrário nestes 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.

Contudo, em razão do disposto no Art. 112 do CTN e, considerando que o contribuinte apontou e comprovou a margem de lucro de 87,40% com as vendas consubstanciadas nas NFs 1165 e 1175 (em anexo ao RV), que realmente um longo período de estocagem e a venda pulverizada não são compatíveis com a natureza dinâmica do mercado do atacado.

Considerando que, de acordo com um dos principais requisitos que demonstram o conluio e o dolo (elemento subjetivo) na interposição fraudulenta, o **controle financeiro e administrativo** da empresa IDB do Brasil era exercido pelos sócios da Intermix Ltda, não foi comprovado.

O efetivo controle financeiro que poderia caracterizar a fraude no presente caso, seria aquele que permitiria aos sócios da Intermix Ltda **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 Intermix Ltda 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.

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 Intermix Ltda, 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 a possibilidade da operação não ser resultado de um conluio criminoso entre todos os envolvidos, assim como outras variáveis e/ou que as empresas sempre possuirão débitos e créditos, que podem muitas vezes terem sido registrados à míngua da complexidade fiscal brasileira, por exemplo.

Merecem provimento os Recursos Voluntários dos contribuintes.

### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:**

O lançamento presume que houve o conluio entre a IDB do Brasil e a Intermix Ltda e lavrou tanto no lançamento quanto na Representação Fiscal para fins Penais a Intermix Ltda 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 Intermix Ltda 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 Intermix Ltda, 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 INTERMIX COMÉRCIO E MONTAGENS ELETRO-ELETRÔNICA LTDA, que fora ocultada nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro de importação.

Cumpra, 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 fraudulentos ou simulados.

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 Civil<sup>1</sup> 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***

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.

---

<sup>1</sup> 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.

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 Nascimento<sup>2</sup> 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, 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.

---

<sup>2</sup> 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.

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 desembarço 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 INTERMIX 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 INTERMIX, 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. Anexou tão-só: Cópia livro Razão.

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

Vejam os tópicos relacionados no item "4.2 **Da análise das informações e documentos apresentados**" dos quais a fiscalização apurou a interposição fraudulenta.

**1. Tópico "4.2.1 Da proximidade das datas de desembaraço e datas de emissão das notas fiscais de entrada e saída"**

Entendeu a fiscalização que proximidade entre as datas de desembaraço, 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 INTERMIX"**

**2. Tópico " 4.2.2 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 INTERMIX; assim concluiu que "... a empresa IDB, ora fiscalizada, promoveu a venda casada das mercadorias importadas por meio da Declaração constante da Tabela 1, operação em que nada se assemelha à modalidade de importação por conta própria como alega ter promovido e formalmente assim declarou ao registrar sua DI. Não houve a demanda da própria importadora para realizar as interações tampouco risco comercial na revenda das mercadorias, uma vez que a venda já estava acertada antes mesmo do embarque destas", 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 " 4.2.3 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 INTERMIX quanto pela IDB não coincidem; (ii) os registros na contabilidade da IDB dão conta que os valores recebidos da INTERMIX foram escriturados como "adiantamento de importação"; e (iii) a IDB recebia da INTERMIX, em datas próximas ao do fechamento do contrato de câmbio, os valores que cobriam o pagamento, em valores exatos ou próximos, conclui que:

*" Percebe-se então que todos os fatos analisados até o momento, seja a contabilidade da empresa IDB (ContabTransfBanc e ContabTransfBancNãoInformado), sejam as transferências bancárias feitas pela INTERMIX para a empresa IDB, mostram que houve sim adiantamento de recursos para pagamento dos tributos incidentes na importação e para pagamento dos contratos de câmbio feito pela empresa INTERMIX para a IDB, remetendo para a confirmação de venda casada das mercadorias importadas, caracterizando as importações por conta e ordem de terceiros (e não por conta própria como declarou a empresa IDB ao registrar as DI sob fiscalização) e a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas (empresa INTERMIX)"*

**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, destinadas à INTERMIX, 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 INTERMIX;
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 INTERMIX;
5. Depósitos efetuados pela INTERMIX 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 requeram 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 INTERMIX 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 INTERMIX.

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 INTERMIX - 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 INTERMIX 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".<sup>3</sup>

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 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 de duas mercadorias importadas é "prova cabal" de que a IDB não atuou como mero prestador de serviço, para o qual seria remunerado com simples comissão (fls. 438/439).

Assevera e exemplifica que a venda do produto importado identificado com o código "3662" e descrito como " *Display - 16 Port KVM Console Drawer - Ref LKMIU16P* " foi revendido pelo preço unitário de R\$ 1.358,42, ao passo que seu custo foi de R\$ 726,2137, proporcionando-lhe margem de lucro de 87,05 %.

Também declara que a venda do produto importado identificado com o código "4595" e descrito como " *Cabos USB KVM para uso no Display 16 Port KVM. Ref KCU - 1.8*" foi revendido pelo preço unitário de R\$ 10,86 (NF nº 1.175), ao passo que seu custo foi de R\$ 5,7949 (NF nº 1.165), proporcionando-lhe margem de lucro de 87,40 %.

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. 196/297).

Os produtos foram importados por meio da DI nº 12/111601-5. O de código 3662, na adição 001, item 01 (único), descrito como " *Display - 16 Port KVM Console Drawer - Ref LKMIU16P* ", total de 10 unidades ao preço unitário de usd 225,00 (fl. 265); e o de código 4595, na adição 002, item 01 (único), descrito como " *Cabos USB KVM para uso no Display 16 Port KVM. Ref KCU - 1.8*", total de 160 unidades ao preço unitário de usd 1,80 (fl. 266)

Extrai-se da DI outras informações: peso líquido da DI (193,30 kg), da adição 001 (171,50 kg) e da adição 002 (21,80 kg); frete total, usd 1.467,93; taxa de utilização do Siscomex, R\$ 244,00; taxa de conversão dólar/real, R\$ 2,0443; total de tributos pagos DI e adição (II, IPI, PIS/PASEP e Cofins), R\$ 3.688,17; condição de venda FOB (FREE ON BOARD), que significa preço da mercadoria sem despesas de frete e seguro, a cargo do importador.

<sup>3</sup> 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.

De pronto, verifica-se que o preços unitários (peça) das mercadorias na condição FOB é de R\$ 459,9675 (225,00 x 2,0433) para a mercadoria código 3662; e de R\$ 3,6797 (1,80 x 2,0443) para a mercadoria código 4595.

O engano da recorrente está em considerar os preços consignados na nota fiscal de entrada nº 001.165, de 20/06/2012 (fl. 284) como o de custo da mercadoria importada, o qual confrontado com o preço de venda na nota fiscal de saída nº 001.175, de 22/06/2012 (fl. 285), proporcionou-lhe o lucro aproximado de 87 %, em cada uma das mercadorias.

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 da DI = R\$ 3.688,17 (fl. 263);
2. Despesas com tributos na adição 001 = R\$ 3.367,99 (fl. 265);
3. Despesas com tributos na adição 002 = R\$ 320,18 (fl. 266);
4. Frete total da DI = USD 1.467,93 (R\$ 3.00,89);
5. Taxa de Siscomex = R\$ 244,00 (fl. 264);

A soma dessas despesas (pós chegada no porto) resulta no valor de R\$ 6.933,06.

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 INTERMIX.

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; enquanto que o proporcional ao peso, será efetuado em relação ao frete.

O quadro 1 demonstra os cálculos do custo unitário dos produtos códigos "3662" e "4595" 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 3662	225,00	2,0443			459,9675
Produto 4595	1,80	2,0443			3,67974
Tributos	VMCV ad (usd)	preço un. (usd)	prop. preço	tributo ad. (R\$)	Tributo un. (R\$)
"3662" cálculo un.	2.250,00	225,00	0,1000	3.367,99	<b>336,7990</b>
"4595" cálculo un.	288,00	1,80	0,0063	320,18	<b>2,0011</b>
		SISCOMEX TT	244,00		
Taxa siscomex	Valor DI usd	Valor ad. usd	prop. preço	siscomex ad. R\$	Siscomex un. R\$
"3662" cálculo un.	2.538,00	2.250,00	0,8865	216,3121	<b>21,6312</b>
"4595" cálculo un.	2.538,00	288,00	0,1135	27,6879	<b>0,1730</b>
<b>Produto 3662</b>	<b>Custo un. adicional prop. à tx siscomex e tributos R\$</b>				<b>358,4302</b>
Produto 4595	<b>Custo un. adicional prop. à tx siscomex e tributos R\$</b>				<b>2,1742</b>

O quadro 2 demonstra os cálculos do custo unitário dos produtos códigos "3662" e "4595" em relação aos valores de frete.

**QUADRO 2**

	PR um USD	tx moeda			PR un. R\$
			frete TT R\$		
Frete - R\$	2.662,45	338,43	3.000,89		

	peso ad.	peso di	prop. peso	frete adição	frete un. (R\$)
"3662" cálculo frete un.	171,50	193,30	0,8872	2.662,45	266,25
"4595" cálculo frete un.	21,8	193,30	0,1128	338,43	2,12
<b>Produto 3662</b>	<b>Custo un. adicional prop. ao frete R\$</b>				<b>266,2455</b>
Produto 4595	<b>Custo un. adicional prop. ao frete R\$</b>				<b>2,1152</b>

A soma dos rateios proporcionais ao peso e preço - Quadro 1 e 2 - resulta no custo adicional total de R\$ 624,6757 (R\$ 358,4302 + R\$ 266,2455) ao produto "3662", e R\$ 4,2894 (R\$ 2.1742 + R\$ 2,1152) ao produto "4595".

Registra-se a inexistência de documentos de despesas com serviços de despachante aduaneiro, de armazenagem e transportes, que acrescentaria valor ao custo total apurado.

Por fim, o custo do produto "3662", sem considerar custos e despesas não informados - dentre eles com o despachante aduaneiro, armazenagem e transportes - é de R\$ 1.084,6432 (R\$ 459,9675 + R\$ 624,6757, e do produto "4595" é de R\$ 7.9691 (R\$ 3,6797 + R\$ 4,2894).

Quanto ao preço de venda do produto "3662" consignado em R\$ 1.358,42 (fl. 285) é de se observar que nele se encontra o ICMS de R\$ 1.630,10, a alíquota de 12% - valor unitário de R\$ R\$ 163,01 (R\$ 1.358,42 x 12%) que é calculado "por dentro"; portanto, não representa receita do vendedor. O valor do produto revendido será, portanto, de R\$ 1.195,4096 (R\$ 1.358,42 - R\$ 163,01); e do produto "4595", preço de venda em R\$ 10,86, com ICMS unitário de R\$ 1,30 (R\$ 10,86 x 12%), o valor de revenda será de R\$ 9,5568 (R\$ 10,86 - R\$ 1,3032)

Comparando os efetivos preços unitários de custo e de revenda do produto "3662" tem-se que a venda representa receita de R\$ 1.195,41, frente ao custo de R\$ 1.084,64; e o produto "4595" na venda a receita será de R\$ 9,56, frente ao custo de R\$ 7,97.

A conclusão que se chega é que, efetivamente, quanto ao produto de código "3662", a operação de importação direta pela IDB e revenda à INTERMIX proporcionou ao importador o lucro unitário de R\$ 110,77 (R\$ 1.195,41 - R\$ 1.084,64), proporção de 9,27%, e não como assentado em seu recurso, que apontou lucro de 87,05 %; e em relação ao produto "4595", o lucro unitário foi de R\$ 1,59 (R\$ 9,56 - R\$ 7,97), proporção de 16,61%, e não o lucro de 87,40%.

Contudo, esta pequena margem de "lucro" seria drasticamente reduzida - por certo acusando prejuízo na operação - ao acrescentar ao custo dos produtos "3662" e "4595" as parcelas relativas às despesas ocorridos para as quais não se tem documentos juntados aos autos, a saber: (i) armazenagem; (ii) despesas com despachante aduaneiro; e (iii) transporte entre o recinto alfandegado e o estabelecimento importador/adquirente, após desembaraço e liberação da mercadoria.

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

Paulo Roberto Duarte Moreira