



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

Processo n° 10983.721172/2014-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.434 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria Importação por conta e ordem de terceiro - multa por cessão de nome
Recorrente IDB DO BRASIL TRADING LTDA. e OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 06/04/2011, 29/09/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei no 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo do contribuinte, a autuação deverá ser cancelada.

Recursos Voluntários providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Divergiram os Conselheiros Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho e Liziane Angelotti Meira que negavam provimento. Os Conselheiros José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Valcir Gassen acompanharam a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara

Simões (Relatora), Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão da DRJ de fls. 219/231 dos autos, cujo teor transcrevo a seguir:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa IDB DO BRASIL TRADING LTDA, CNPJ 08.428.038/0001-71, doravante denominada autuada, no valor de R\$ 87.676,00 (Oitenta e sete mil, seiscentos e setenta e seis reais) referentes à aplicação da multa no valor aduaneiro das mercadorias importadas através das declarações de importação 11/0621169-5 e 11/1847306-1 prevista no artigo 23- § 3º do Decreto-Lei 1455/1976.

A multa aplicada no valor aduaneiro é decorrência da não possibilidade de apreensão das mercadorias das referidas declarações de importação, que estariam sujeitas à aplicação da pena de perdimento, devido ao fato de a importação da mesma ter sido feita com a ocultação do real adquirente.

Além da autuada a responsabilidade tributária referente aos créditos lançados no auto de infração, também foi atribuída a empresa SANDRO NOVELLI ME, CNPJ 08.589.427/0001-89 na condição de responsável solidário.

Auto de Infração/ Relatório Fiscal

A Fiscalização que originou a lavratura do auto de infração aqui impugnado, iniciou-se amparada no MPF 0925200.2013.00180-7, com o objetivo de analisar as importações por conta própria realizadas pela autuada, cujo destinatário final era a empresa Sandro Novelli ME, no ano de 2011.

A partir da análise de informações, obtidas em respostas de intimações feitas à autuada e à empresa SANDRO NOVELLI – ME foi lavrado o auto de infração, baseado na tese de interposição fraudulenta levantada pela fiscalização.

A fiscalização desta forma concluiu que o real adquirente das mercadorias importadas através das Declarações de Importação, 11/0621169-5 e 11/1847306-1 era a empresa SANDRO NOVELLI – ME e não a autuada conforme constava das declarações de importação apresentadas no despacho aduaneiro das mercadorias.

Segundo o relatório fiscal, **seriam fortes indícios, provas desta infração**, os seguintes fatos:

- **Proximidade das datas de emissão das notas fiscais de entrada e de saída**, fato constatado para as mercadorias referentes à Declarações de Importação 11/0621169-5 e 11/1847306-1.

- **Vinculação qualitativa e quantitativa entre as mercadorias das declarações de importação mencionadas e das notas fiscais de saída**, sendo toda a mercadoria enviada somente para o destinatário SANDRO NOVELLI- ME.

- **Não registro dos pagamentos realizados pela empresa SANDRO NOVELLI na contabilidade da autuada.**

Sobre os pagamentos, consta no Relatório Fiscal, uma declaração do Sr. Sandro Novelli sobre a forma de pagamento que menciona:

Referente aos pagamentos efetuados a IDB, sobre a NF 596, estão sendo encaminhados em anexo o comprovante das transferências bancárias efetuadas à mesma (Anexo I). A negociação se dá da seguinte forma: a IDB importa os produtos para a empresa referida. Essa mercadoria é de origem chinesa. O pagamento é efetuado para a empresa através de transferências bancárias, sendo que no início da negociação foram feitos inclusive alguns pagamentos à vista.

Após o fechamento de câmbio, é pago à IDB 30% do valor da mercadoria. Após o recebimento, os chineses fazem o carregamento, e quando chega ao porto de Itajaí são pagos os valores restantes, juntamente com as taxas.

Com base na declaração, transcrita a fiscalização concluiu que:

– Claro restou que há antecipação de pagamento das importações feita pela Sandro Novelli à IDB pois, em sua resposta acima reproduzida, a empresa Sandro Novelli assim declara: “Após o fechamento do câmbio, é pago a IDB 30% do valor da mercadoria. Após o recebimento os chineses fazem o carregamento, e quando chega ao porto de Itajaí são pagos os valores restantes, juntamente com as taxas.”

– Os pagamentos realizados pela Sandro Novelli tem relação com o processo de importação (fechamento do contrato de câmbio e pagamento dos tributos incidentes na importação) e não com a nota fiscal correspondente

- O fato **da empresa SANDRO NOVELLI ME não ser habilitada no Siscomex**, teria levado a mesma a utilizar os serviços da autuada.

- **A vantagem financeira nas importações**, uma vez que a autuada, que seria a empresa contratada, **é beneficiária do regime especial de tributação provido pelo Estado de Santa Catarina**, que consiste no diferimento do ICMS devido em operações de importação, e na aplicação de alíquotas diferenciadas nas operações subsequentes.

Tal benefício confere uma considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela empresa, quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam desse benefício

- Entrega da Mercadoria Direta ao Adquirente, sem passar pelo estabelecimento da autuada, seria outro fator a ser considerado como prova de que ela não é a real adquirente da mercadoria.

Do auto de infração, a autuada e a empresa SANDRO NOVELLI ME tiveram ciência em 07/10/2014 (fls. 123 e 125) e apresentaram impugnação tempestiva em 04/11/2014 e 05/11/2014 respectivamente.

As Impugnações

Impugnação da Autuada

A autuada inicia sua defesa, alegando que as mercadorias importadas foram regularmente revendidas à empresa SANDRO NOVELLI ME, e que são frágeis os indícios apontados pela fiscalização.

Alega que não são adequados os entendimentos da fiscalização expresso no auto de infração de que:

- de toda importação direta, decorrem vendas pulverizadas no mercado interno, uma vez que a venda tanto pode ocorrer a varejo ou por atacado;

- as notas fiscais não foram contabilizadas na contabilidade da autuada, uma vez que foram contabilizadas no estoque, tanto assim que foram emitidas notas fiscais de entrada e saída;

- houve pagamento antecipado, pois a forma de pagamento (datas próximas ou anteriores aos registros das DIs) foi acordada entre as partes no momento da revenda da mercadoria;

- a não habilitação da empresa adquirente seria motivo para considerar que houve ocultação ou qualquer ato irregular, pois não é exigida habilitação ao SISCOMEX para aquisição de mercadoria importada no mercado interno;

Alega ainda que:

- Não há qualquer vínculo societário, de controle comum administrativo entre as empresas;

- a armazenagem dos produtos importados foi realizada no Município de Navegantes, no depósito da empresa Portonave, que é alfandegado pela Receita Federal e presta serviços;

- a autuada atua no comércio exterior desde o ano de 2006, sempre com recursos próprios;

- o Regime Especial de ICMS do estado de Santa Catarina poderia ser aplicado à importações por conta e ordem, se esse fosse o caso, e isto não seria motivo para o acobertamento do real adquirente;

- a expressiva margem de lucro na venda para a empresa SANDRO NOVELLI, denota que a autuada atuou com autonomia negocial, que não era testa de ferro, que não atuou como empresa prestadora de serviços;

- não seria crível que a autuada tivesse que aguardar a nacionalização dos bens importados para apenas então procurar compradores no mercado interno;

- a rápida rotatividade de estoques trata-se de fator que demonstra eficiência empresarial e não ato ilícito;

- não foi demonstrada pela fiscalização a falta de capacidade financeira;

- todas as operações de importação como fechamento de câmbio foram pagas pela autuada, sendo os tributos incidentes na importação pagos diretamente das contas da autuada e dos despachantes aduaneiros indicados nas DIs.

- a jurisprudência do CARF tem se manifestado reiteradamente no sentido de que, para a aplicação da pena de perdimento baseada na ocultação do real adquirente ou importador, assim como interposição fraudulenta de terceiros, deve-se encontrar respaldo em provas inequívocas;

- inexistem no auto de infração os pressupostos para a caracterização da infração, prevista no artigo 23 do Decreto 1455/1976, ou seja os pressupostos para caracterizar a ocultação do real adquirente, oculto.

- nas autuações referentes a ocultação comprovada, (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do artigo 23 do Decreto Lei 1455/1976) o ônus probatório da ocorrência da fraude ou da simulação é do fisco.

- não há qualquer prova de dano ao erário, fraude ou simulação, tampouco foi demonstrada qualquer indício de ocultação das partes relacionadas em operações do comércio exterior. Assim não há como persistir a pena de perdimento. Cita em sua decisão alegações do CARF.

Cita que no caso, baseado nos princípios da aplicação da Lei mais benéfica e da Especialidade da Sanção, se houvesse a ocultação do real adquirente, a ele deveria ser aplicada a multa prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007. Cita acórdãos do CARF que defendem este posicionamento.

Impugnação da Empresa SANDRO NOVELLI ME (Responsável Solidário)

SANDRO NOVELLI inicia sua impugnação, alegando que não restou configurada a responsabilidade da autuada na infração, uma vez que não ficou comprovado que a importação foi realizada por conta e ordem sua. Logo a ela não deve ser aplicada a multa, e solicita desta forma a nulidade do auto de infração.

Alega que adquiriu as mercadorias importadas de boa fé, de pessoa jurídica regularmente estabelecida, amparadas por notas fiscais idôneas, e que não pode ser responsabilizada por eventual irregularidade no processo de importação.

Cita o artigo 87 , Inciso II da Lei 4502/1964 e menciona que estando acompanhada de nota fiscal não poderia ser aplicada a pena de perdimento

Cita que não ocorreu a infração, uma vez que fiscalização não demonstrou que a importadora não possuía capacidade econômica ou mesmo que a mesma havia utilizado recursos da autuada nas operações de importação.

Reitera o argumento utilizado na impugnação da autuada, de que o fato de recursos em datas próximas ou anteriores aos registros das importações não é suficiente para a caracterização da infração, porque a forma de pagamento foi acordada entre as partes no momento da aquisição das mercadorias, o que aconteceu após a compra internacional pela importadora.

Sobre o ICMS, SANDRO NOVELLI alega que não cabem os questionamentos da fiscalização, uma vez que se trata de imposto de competência estadual e não federal.

- alega também inexistência de dano ao erário

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente as impugnações apresentadas tanto pelo contribuinte principal quanto pelo responsável solidário, conforme ementa a seguir reproduzida:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 02

06/04/2011 a 29/09/2011

Ementa: IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA - IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Por disposição do § 2º, do artigo 11 da Lei 11.281/2006, a operação de importação feita por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na IN SRF 634/2006, presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

MULTA POR CESSÃO DE NOME: O artigo 33 da Lei 11.488/2007 prevê que a pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica, sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ambas as partes foram intimadas quanto ao teor da referida decisão em 03/05/2016 (vide fls. 237/238 dos autos) e, insatisfeitas com o seu conteúdo, interpueram Recursos Voluntários, IDB do Brasil Trading Ltda. em 05/05/2016 (fls. 240/263) e Sandro Novelli em 12/05/2016 (fls. 270/279), através dos quais repisaram os argumentos trazidos em suas impugnações.

É o relatório.

Voto

Os Recursos Voluntários interpostos tanto pelo contribuinte principal quanto pelo responsável solidário são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

Ao analisar o conteúdo de tais recursos, entendo que assiste razão às Recorrentes no presente caso, consoante razões a seguir expostas.

O auto de infração combatido tem por objeto a constituição e cobrança de multa substitutiva à pena de perdimento, com fulcro no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que assim dispõe:

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)

VI - (...)

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

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

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Ou seja, para que o dispositivo em questão seja aplicável, é imprescindível que a operação de importação tenha se dado com ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.**

No presente caso, relevante esclarecer que não se está diante de interposição fraudulenta de terceiros presumida disposta no parágrafo segundo acima transcrito. Sendo assim, entendo imprescindível para a aplicação do dispositivo acima transcrito que a fiscalização demonstre a existência de fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros para que seja admitida a aplicação da gravosa penalidade de multa em substituição à

perda de perdimento imposta, ou seja, de que houve dolo por parte do sujeito passivo na ocultação do responsável solidário.

Ocorre que, ao analisar os elementos constantes do relatório de ação fiscal que embasaram a presente autuação, entendo que a fiscalização não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar a suposta "fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros".

As informações trazidas pela fiscalização no relatórios de ação fiscal, a meu ver, representam meros indícios, desprovidos de documentação comprobatória apta a sustentar os seus fundamentos, e que não levam à conclusão de que tenha havido dolo por parte da Recorrente na ocultação do responsável solidário.

O relatório fiscal possui os seguintes tópicos em relação à análise das informações e documentos apresentados: (4.2.1) da proximidade das datas de emissão das notas fiscais de entrada (4.2.2) da vinculação entre DI e notas fiscais de saída; (4.2.3) do pagamento das importações realizados pela Sandro Novelli à IDB; (4.2.4) da falta de habilitação para operar no comércio exterior da adquirente, (4.2.5) do benefício fiscal de ICMS, (4.2.6) da quebra da cadeia de IPI.

Quanto aos itens 4.2.1 e 4.2.2, entendo que o fato de todas as mercadorias importadas em uma determinada DI terem sido revendidas a uma mesma empresa e a proximidade entre as datas da importação e da respectiva revenda das mercadorias não são suficientes para se concluir pela existência de simulação.

Quanto aos itens 4.2.5 e 4.2.6, entendo que tais fatores, alegados de forma genérica, também não seriam suficientes para se chegar a tal conclusão. Seria imprescindível que se demonstrasse o link entre as referidas empresas que justificasse a suposta ocultação apontada, o que não se observa no caso concreto analisado.

Quanto ao item 4.2.3, note-se, por exemplo, ter a fiscalização apontado que a IDB não teria contabilizado parte dos valores recebidos da Sandro Novelli, o que levaria à suposta ocultação do terceiro. Entendo, contudo, que as informações trazidas na informação fiscal não logram consubstanciar a conclusão a que chegou a fiscalização.

Quanto à nota fiscal n. 596, por exemplo, foi contabilizado pela IDB R\$ 95.000,00, tendo restado não contabilizado apenas uma diferença de R\$ 500,00, conforme informações repassadas pela Sandro Novelli - vide fl. 21 dos autos. Essa pequena diferença pode decorrer de uma série de fatores que não uma fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros.

De outro norte, aponta a fiscalização que teriam sido contabilizados pela IDB apenas os pagamentos realizados pela Sandro Novelli em 12/05/2011, 04/10/2011 e 07/12/2012, não tendo sido contabilizados os pagamentos recebidos em 28/05/2011, 31/10/2011 e 31/08/2011.

Nota-se, contudo, que tampouco este fato leva à conclusão a que chegou a fiscalização. Isso porque, as datas acima indicadas em muitos casos são posteriores à importação das mercadorias em tela, o que reforçam a tese do contribuinte de que teria importado, de fato, por conta própria, procedendo à sua venda posterior. Tome-se como exemplo a nota fiscal n. 297, cujo desembaraço ocorreu em 06/04/2011, tendo sido a nota fiscal de saída para a Sandro Novelli emitida em 27/04/2011. Em tal caso, o pagamento não

contabilizado pela IDB, que segunda a fiscalização levaria à configuração de uma suposta fraude ou simulação, fora realizado em 31/08/2011, ou seja, posteriormente à importação em questão (vide tabela de fl. 21 dos autos).

Ainda, apontou a fiscalização no item 4.2.4 que outro fator que levou à lavratura do auto de infração foi o fato de que a empresa Sandro Novelli só ter sido habilitada no sistema Siscomex em 13/06/2011, "portanto, quando do registro da DI 11/0621169-5, a empresa não possuía habilitação para operar no comércio exterior" (vide fl. 23 dos autos). Ora, este argumento vai justamente de encontro ao pretendido pela Fisco no intuito de comprovar uma suposta fraude/simulação. Isso porque o auto de infração tem por objeto duas DIs, uma datada de 06/04/2011 e outra datada de 29/09/2011. Logo, é inconteste que a responsável solidária já havia habilitação quando da segunda importação, o que faz cair por terra este fundamento adotado pelo fisco para fins de fundamentar a aplicação da penalidade de perdimento.

Segue a fiscalização dispondo que a fraude teria relação com o pagamento do ICMS devido ao Estado de Santa Catarina. Da mesma forma, entendo que a referida fraude não restou cabalmente demonstrada no caso em epígrafe.

O único elemento constante dos autos que poderia levar à sustentação do auto de infração é o depoimento do Sr. Sandro Novelli. Entendo, contudo, que este depoimento, desacompanhado de outros elementos probatórios (conforme analisado acima, os demais elementos apontados pela fiscalização são inquestionavelmente frágeis para fins de sustentação dos fundamentos da autuação), não tem o condão de comprovar a suposta fraude/simulação.

De outro norte, entendo, ao contrário do que concluiu a DRJ em sua decisão, que, dos elementos constantes dos autos, não há como se concluir que se está diante de uma importação apta a ensejar a aplicação da presunção de operação por conta e ordem de terceiros.

Concluo, portanto, que, diante da fragilidade dos elementos apontados pela fiscalização no relatório de ação fiscal de fls. 9 e seguintes dos autos, não há como subsistir a imposição da gravosa penalidade de perdimento no caso concreto ora analisado, visto que não restou configurada fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, não se apresentando aplicável a presunção relativa à operação por conta e ordem de terceiros.

Há de se ressaltar, inclusive, que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar cinco processos deste mesmo contribuinte principal (IDB do Brasil Tading Ltda.), em casos praticamente idênticos, chegou, por unanimidade de votos, a esta mesma conclusão (Acórdãos n. 3201-002.581, 3201-002.577, 3201-002.580, 3201-002.579, 3201-002.578). É o que se extrai do teor da decisão a seguir transcrita (Acórdão n. 3201-002.581):

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. (Proc. 10983.721118/2014-16, Acórdão n. 3201-002.581, 21/02/2017).

Por relevante, trago a seguir passagem da declaração de voto proferida pelo Julgador Paulo Roberto Duarte Moreira na decisão acima referida, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir:

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.

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 (imediate) 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. 144145)

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 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)

Vejamos 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 requeiram fornecimento de soluções técnicas complexas que meros importadores atacadistas não atendem.

Coincidência ou proximidade de datas entre o desembarço 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".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 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, 3403002.842, 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."

Sendo assim, em razão da ausência de elementos probatórios que levem à constatação da autoria e materialidade da infração, não há como subsistir o auto de infração combatido, em especial quando se verifica a gravidade das infrações ali imputadas e das consequências que dali advém. Note-se, por exemplo, a existência de processo apenso de representação para fins penais.

Processo nº 10983.721172/2014-61
Acórdão n.º **3301-003.434**

S3-C3T1
Fl. 291

E, uma vez constatada a ausência de comprovação da infração (suposta ocultação de terceiros mediante fraude simulação ou interposição fraudulenta de terceiros), não há, por conseguinte, como se manter a responsabilidade solidária atribuída à Sandro Novelli.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos, para fins de cancelar o auto de infração em sua integralidade, por entender que não houve comprovação por parte da fiscalização da infração ali apontada.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora