



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

Processo n° 10983.721341/2014-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.435 – 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 PNEUSAÇO COMÉRCIO DE PNEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 21/06/2010, 02/08/2010, 15/02/2011

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.

Recurso Voluntário provido.

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. 320/337 dos autos, cujo teor transcrevo a seguir:

Em 17/10/2014, foi lavrado Auto de Infração (fls. 02/30) para a imposição da multa capitulada no art. 23, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, com a redação alterada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, combinada com o artigo 81, inciso III, da Lei 10.833/2003, no valor total de R\$ 222.955,26, referente à conversão da pena de perdimento em multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas através das D.I.s nºs 10/1037587-5, 10/1310959-9 e 11/0290068-2, registradas respectivamente em 21/06/2010, 02/08/2010 e 15/02/2011 em decorrência da ocultação do sujeito passivo.

Segundo o Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, o real adquirente e beneficiário destas importações foi a empresa Pneusaço Comércio de Pneus Ltda, doravante denominada **PNEUSAÇO**, responsável solidária no Auto de Infração.

A fiscalização baseou a autuação nas seguintes constatações:

A IDB do Brasil atuou como mera intermediária nas operações de importação sob fiscalização, já sabendo antes do registro das declarações de importação a quem se destinavam as mercadorias importadas.

A IDB do Brasil procurou ocultar do fisco, no decorrer tanto do procedimento de despacho aduaneiro quanto no decorrer da presente fiscalização, que as mercadorias constantes das DI sob por ela importadas, tinham destinatário predeterminado, no caso, a empresa Pneusaço.

A emissão das notas fiscais de venda com coincidência qualitativa e quantitativa das mercadorias importadas nas DI a que se referem, mostra que o real adquirente já era conhecido pela IDB antes mesmo de a importação ocorrer.

Os pagamentos referentes às mercadorias importadas realizados pela Pneusaço à IDB não guardam relação com as notas fiscais de saída mas sim com os processos de importação, sendo alguns pagamentos, além de algumas transferências realizadas pela Pneusaço à IDB serem em datas coincidentes ou próximas de todas as contratações de contrato de câmbio das DI sob fiscalização.

As operações de importação realizadas pela IDB, por suas características apresentadas nos itens acima do relatório, não se enquadram como importação por conta própria mas sim como importação por conta e ordem de terceiros.

As interessadas tomaram ciência do Auto de Infração em 24/10/2014, fls. 131 e 133 apresentaram as devidas impugnações em 07/11/2014, a IDB e, em 24/11/2014 a Pneusaço.

A IDB alegou, fls. 173/191:

- os indícios não são idôneos nem tampouco suficientes para se concluir pela caracterização da interposição fraudulenta no caso concreto;

- a Impugnante é empresa atuante no comércio exterior desde 2006, período no qual realizou, com recursos próprios, diversas operações de importação sem jamais ter sido acusada da prática de interposição fraudulenta;

- a expressiva margem de lucro da operação de venda para a PNEUSAÇO (a suposta "importadora oculta") denota que a Impugnante atuou com autonomia negocial, não podendo ser considerada, simples "testa de ferro" na operação;

- não seria crível exigir que a Impugnante tivesse que aguardar a nacionalização dos bens importados para, apenas então, procurar no mercado interno eventuais interessados em sua aquisição;

- nota-se que a fiscalização, além de não demonstrar a falta de capacidade financeira da Impugnante, presumiu a utilização de recursos de terceiro nas operações de importação pelo simples fato de que os pagamentos informados na contabilidade da mesma não coincidiram com os valores das transferências informadas pela adquirente;

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

- que houve um excesso na interpretação dos fatos;

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

- a Impugnante tinha capacidade financeira e porte econômico absolutamente compatíveis com as importações realizadas;

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

- o Regime Especial de Icms do Estado de Santa Catarina (TTD), pode ser aplicado em qualquer operação de importação de mercadoria para revenda, mesmo - se fosse esse o caso - em operações de importação por conta e ordem (doc. 05);

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

- 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;

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

- 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. Cita Acórdãos do CARF;

- 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 CTN;

A empresa PNEUSAÇO por sua vez alegou, fls. 137/147:

- a Impugnante não pode ser responsabilizada por eventual irregularidade no processo de importação, tendo adquirido as mercadorias de pessoa jurídica regularmente estabelecida, amparada por notas fiscais idôneas (cópias anexas);

- o art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/1966, indicado pela auditora fiscal para embasar a responsabilização da Impugnante, não se aplica no caso em apreço, visto que não restou comprovado pela fiscalização que se tratava de importação realizada por "conta e ordem" da impugnante;

- o Texto Constitucional, em seu art. 5º, XLV, determina que nenhuma penalidade passará da pessoa do infrator. Cita também Acórdãos do CARF;

- a responsabilidade pela infração, como se sabe, é imputável pessoal e individualmente ao seu agente (CTN, art. 137);

- o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante emissão de nota fiscal por empresa regularmente estabelecida, gera a presunção de boa-fé do adquirente: Cita diversos Acórdãos;

- a Impugnante, no exercício regular de um direito, optou por adquirir as mercadorias diretamente da empresa IDB no mercado nacional, de modo que, em razão da própria natureza da compra e venda, não teve acesso ou tomou conhecimento do procedimento adotado pela importadora para aquisição no exterior e, tampouco, das negociações e compromissos assumidos por ela com o fabricante estrangeiro;

- 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;

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

- a forma e as condições de pagamento foram ajustadas com a fornecedora das mercadorias no momento da compra, sendo que a impugnante não tinha conhecimento de que, eventualmente, a fornecedora poderia utilizar os valores para pagamento dos custos da importação das mercadorias;

- ao contrário do presumido pela Auditora-Fiscal, a importação de mercadorias não foi realizada por sua "conta e ordem", pois foi a importadora quem realizou a compra internacional e todos os trâmites de importação por sua conta e risco;

- a empresa impugnante, por sua vez, apenas manifestou interesse na aquisição das mercadorias e realizou antecipações de recursos como garantia de pagamento;

- autoridade fiscal não demonstrou a ocorrência do dano ao Erário no procedimento fiscal, conforme estabelece o *caput* do já citado art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976;

- a multa aplicada em substituição a pena de perdimento, como se sabe, visa reparar os danos causados ao Erário na sua expressão econômico-financeira;

- não houve, ademais, redução indevida do IPI, pois, como já destacado na defesa da importadora, as mercadorias foram revendidas com margem de lucro. Tal circunstância somente se configuraria na hipótese de simples remessa das mercadorias com cobrança de simples comissão pela prestação de serviço de importação, o que, definitivamente, não é o caso dos autos;

- o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado de que se deve flexibilizar a pena de perdimento de bens, quando ausente o elemento danoso;

- requer o cancelamento da multa aplicada, nos termos dos argumentos expostos acima.

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

Data do fato gerador: 21/06/2010, 02/08/2010, 15/02/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa (sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização), aplicável ao importador, pela caracterização de interposição fraudulenta na importação. (Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, V).

QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS NA IMPORTAÇÃO REALIZADA COM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A IDB do Brasil Trading Ltda. foi intimada em 29/04/2016 (vide fl. 342 dos autos), e, insatisfeita com o seu teor, interpôs recurso voluntário em 03/05/2016 (vide fls. 345 e seguintes dos autos).

A Pneusaço Comércio de Pneus Ltda., por seu turno, foi intimada em 03/05/2016 (vide fl. 344 dos autos). Contudo, não interpôs recurso voluntário, tendo sido lavrado termo de preempção (vide fl. 370).

Encontra-se apenso à presente demanda o Proc. n. 10983.721342/2014-16 (representação para fins penais).

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário interposto pela IDB do Brasil Trading Ltda. é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Ao analisar o conteúdo deste Recurso Voluntário, entendo que assiste razão ao contribuinte no presente caso, consoante razões a seguir expostas

O auto de infração combativo 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 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".

Apontou a fiscalização suposta fraude relacionada a benefícios atinentes ao ICMS devido ao Estado de Santa Catarina. Entendo, contudo, que tal fraude não restou demonstrada. De outro norte, apontou que as operações em tela teriam sido realizadas pela Recorrente de forma simulada, no intuito de ocultar a real adquirente das mercadorias. Neste ponto, entendo que a fiscalização não trouxe aos autos dados suficientes que pudessem levar a tal conclusão.

O relatório fiscal possui os seguintes tópicos em relação à análise das informações e documentos apresentados: (4.2.1) da vinculação entre DI e notas fiscais de saída; (4.2.2) do benefício fiscal de ICMS; (4.2.3) da quebra da cadeia de IPI, (4.2.4) dos pagamentos realizados pela Pneuasaço à IDB.

Quanto ao item 4.2.1, 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 4.2.2 e 4.2.3, entendo que tais fatores, por si só, 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.

Por fim, quanto ao item 4.2.4, entendo que o fato de a empresa Recorrente ter recebido alguns valores antecipados não desnatura a operação de compra e venda da forma em que alegada pelo contribuinte.

As informações trazidas pela fiscalização no relatórios de ação fiscal, a meu ver, não passam de 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.

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 multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas em substituição ao perdimento, visto que não restou configurada fraude, simulação ou interposição fraudulenta 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 oportuno, 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, predestinadas 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 DIs restará prejudicada a análise das constatações e indícios apontados.

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

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

Coincidência ou proximidade de datas entre o desembaraço e o transporte da mercadoria importada diretamente para estabelecimento do cliente-adquirente não constitui venda casada premeditada, eis que é

prática usual e revela a eficiência logística e comercial do importador; ademais, não há empecilho legal para a venda da mercadoria logo após a efetivada a negociação internacional.

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

Inexiste nos autos qualquer evidência do vínculo entre a 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 advêm. Note-se, por exemplo, a existência de processo apenso de representação para fins penais.

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 Pneusaço Comércio de Pneus Ltda..

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, 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