ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11128.001912/2011-40

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

Processo nº	11128.001912/2011-40
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-005.138 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de abril de 2018
Matéria	II-Interposição Fraudulenta
Recorrente	Afil Importação Exportação e Comércio Ltda.
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 21/05/2008

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.
A ocultação do sujeito passivo da importação mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da interposição fraudulenta de terceiros, configura dano ao Erário, infração punível com pena de perdimento, que deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida ou não localizada.

IMPORTADOR OSTENSIVO. POSSIBILIDADE APLICAÇÃO COCOMITANTE DO ART. 33 DA LEI N° 11.488, DE 2007 E O INCISO V DO ART.23 DO DECRETO-LEI N" 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

As infrações previstas no art. 23, V, do Decreto-Lei n° 1.455/76 e pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não são excludentes e, nessa condição, podem ser aplicadas ao importador ostensivo concomitantemente a multa de 10% do valor aduaneiro e a penalidade de perdimento das mercadorias ou à multa igual ao valor aduaneiro, no caso de não localização, consumo ou revenda das mesmas.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz-Relator, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que davam provimento ao Recurso. Designado o Conselheiro Pedro Sousa Bispo. Ausente

justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, substituído pelo Conselheiro Suplente convocado Vinícius Guimarães.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Vinícius Guimarães (Suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Trata-se de auto de infração lavrado em face da empresa *Pereiras São Rafael Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios Ltda.* ("PEREIRAS") e, solidariamente, também em face de *Afil Importação, Exportação e Comércio Ltda*. ("AFIL"). Segundo a acusação fiscal, em 21/05/2008 a empresa *AFIL* teria, mediante interposição fraudulenta, importado bens em favor da empresa *PEREIRAS*, o que motivou a fiscalização decretar a pena de perdimento das mercadorias importadas (94.302 kg de alpiste canadense - DI n. 08/0746528-8), convertida em multa, o que fez com fundamento no art. 73, §§ 1º e 2º da lei n. 10.833/03, bem como nos artigos 673, 675 e 689, inciso XXII, § 1º do Decreto n. 6.759/09.

2. Segundo a acusação fiscal, os fatos e provas que atestariam a infração alhures detalhada seriam os seguintes:

> *(...).*
>
> *1) O volume de importações realizadas pela empresa (naquela época) - US$ 73.216.252,95 - era incompatível com a capacidade econômica de seus sócios: Rafael Fábio de Carvalho e Natali Maria de Carvalho;*
>
> *2) A empresa foi habilitada para operar no comércio exterior em 31/01/2003, apresentando, naquela data, um capital social integralizado de R$ 600.000,00. Entretanto, segundo dados extraídos das Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física - DIRF, os sócios não possuíam, naquela época, condições financeiras para a integralização do referido montante;*
>
> *3) A AFIL, historicamente, realiza importações por conta própria e remete as mercadorias de forma direta a terceiros;*
>
> *4) Diligências realizadas pela delegacia da Receita Federal em Campo Grande - MS, onde a AFIL possui filial, demonstram que o barracão de alvenaria de aproximadamente 600 m^2 não*

> *apresenta condições de armazenagem de mercadorias no montante importado (53.000 toneladas no período de junho a dezembro de 2007), o que demonstra que a mercadoria, depois de liberada, vai diretamente para a empresa real adquirente;*
>
> *5) Em consulta ao sítio da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais constatou-se que duas empresas mineiras haviam sido autuadas "por falta de recolhimento do ICMS por ficar caracterizado que a mercadoria foi importada por contribuinte localizado em outra unidade da Federação (no caso, a filial de empresa AFIL, situada em MS) com o objetivo prévio de ser destinada a contribuinte do Estado de Minas Gerais".*
>
> *(...)* (trecho do Termo de Verificação Fiscal - fl. 12)

3. Uma vez notificado da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação alegando, em suma:

(i) para que houvesse a configuração da interposição fraudulenta seria imprescindível a presença de efetivo dano ao erário público e dolo específico nesse sentido;

(ii) que de fato houve importação em nome próprio da recorrente, o que seria corroborado pelos seguintes fatos:

(ii.a) que da leitura do BL *MSCUMT934280* se depreende que o embarque da mercadoria em discussão ocorreu em 03/04/2008, mesma data da emissão da fatura comercial, a qual foi paga pela empresa AFIL em 23/04/08;

(ii.b) que de fato a empresa AFIL recebeu, em 21/05/2008, o valor de R$ 11.527,00 da empresa *PEREIRAS*, o que teria natureza de um "sinal" pela venda de parte da mercadoria importada depois dela já ter sido embarcada e paga para o exportador pela empresa AFIL, ou seja, que não houve encomenda prévia da mercadoria pela empresa *PEREIRAS*, mas venda realizada após a aquisição e embarque do bem pela empresa *AFIL* e antes da sua chegada em terras brasileiras*;*

(ii.c) o fato da mercadoria ter sido internalizada e imediatamente encaminhada para a empresa *PEREIRAS* não desnatura a operação perpetrada, haja vista a explicação acima referida, bem como pelo fato de a mercadoria importada (alpiste) tratar-se de bem perecível, o que reforça a rapidez na logística perpetrada;

(ii.d) a fiscalização não fez prova de que a Recorrente *AFIL* não teria capacidade financeira para suportar a operação de importação em análise;

(ii.e) a operação de importação fiscalizada gerou "lucro" de 57% para a empresa *AFIL,* uma vez que os bens trazidos do exterior foram adquiridos por R$ 1,02 (valor unitário) e vendidos por R$ 1,60 (valor unitário);

(ii.f) a mercadoria importada não foi integralmente destinada à empresa *PEREIRAS*, o que é reconhecido pela fiscalização e só atesta que a importação perpetrada não foi financiada pela empresa *PEREIRAS*;

(iii) subsidiariamente, protesta pelo reconhecimento da consunção, uma vez que a *AFIL* já teria sido autuada (MPF n. 0817800/00168/08) com fundamento no 33 da lei n. 11.488/07 (multa de 10% por cessão de nome).

4. Devidamente processada, a impugnação foi julgada improcedente (acórdão n. 17-56.304), conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*
>
> *Data do fato gerador: 21/05/2008*
>
> *CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.*
>
> *Ocultado o real adquirente, mediante prestação de informação falsa nas DI, segundo a qual o importador seria o "adquirente" das mercadorias importadas, acolhe-se a infração imputada (DL 1.455/1976, artigo 23, V).*
>
> *O artigo 33 da Lei 11.488/2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação (acórdão Carf nº 310200.662, de 24/5/2010).*
>
> *Impugnação Improcedente.*
>
> *Crédito Tributário Mantido.*

5. Diante deste quadro e invocando subsidiariamente o CPC, a recorrente interpôs embargos de declaração de fls. 213/216, oportunidade em que repisou algumas das questões anteriormente tratadas em sede de impugnação e que, sob a ótica da recorrente, não teriam sido analisadas pelo sobredito acórdão.

6. Referidos embargos foram conhecidos, porém rejeitados por despacho (fls. 225/246), uma vez que, segundo a decisão então proferida, o acórdão embargado não teria sido omisso.

7. Intimado do citado despacho, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 252/258, por meio do qual repisou as alegações já descritas em sede de impugnação.

8. Em 22 de julho de 2016 este colegiado, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência (resolução n. 3402-000.806 - fls. 274/279) para que fosse realizada a juntada aos autos de cópia do processo administrativo 11075.720099/2013-35, com a ulterior intimação dos responsabilizados para eventual manifestação.

9. As cópias solicitadas foram juntadas aos autos mas, em um primeiro momento, apenas a empresa *PEREIRAS* foi intimada para manifestar-se a respeito, o que suscitou o advento de nova conversão do julgamento em diligência (resolução n. 3402-001.016- fls. 1.474/1.477) para sanar tal vício. Assim, a empresa *AFIL* também foi intimada a respeito do resultado da diligência e, tal como já ocorrido com a empresa *PEREIRAS*, também ficou inerte.

10. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

11. Apenas a empresa *AFIL* apresentou recurso voluntário, o qual é tempestivo e preenche os demais pressupostos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

I. As circunstâncias fáticas que gravitam em torno do caso decidendo

12. Em primeiro lugar, para o devido julgamento do caso é indispensável um maior detalhamento dos fatos aqui tratados.

13. Conforme se observa dos autos, o lançamentos aqui debatidos refere-se à DI n. 08/0746528-8 registrada pela empresa *AFIL* e que implicou a importação de aproximadamente 95.000,00 kg de alpiste canadense.

14. Segundo a acusação, a empresa *AFIL* registrou esta específica importação na modalidade direta ocultando o seu real encomendante, a empresa *PEREIRAS*. Ainda segundo a imputação fiscal, tal interposição teria sido **provada**, enquadrando-se no art. 23, inciso V, §§1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76[1].

15. Ante a impossibilidade de apreensão da mercadoria importada, a fiscalização converteu esta sanção em pena de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, exigência essa imposta em prejuízo da suposta importadora de fato (*PEREIRAS*) e solidariamente em prejuízo da formal importadora (*AFIL*).

16. De forma sucinta, este é o cenário fático-jurídico que gravita em torno do caso em julgamento.

II. Da inexistência de provas acerca da interposição fraudulenta

17. Como já salientado no presente voto, a acusação fiscal quanto a suposta prova da interposição fraudulenta se arrima em dois fatos em especial, quais sejam:

(i) que a empresa *AFIL* recebeu da empresa *PEREIRAS* o valor de R$ 11.527,00 a título de adiantamento, ainda que parcial, pela venda de parte da mercadoria importada*;* e

[1] "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.
§ 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.
(...)."

(ii) o fato da mercadoria ter sido internalizada e em um curto espaço de tempo ter sido encaminhada para a empresa *PEREIRAS*, o que reforçaria a sua condição de real encomendante do bem importado.

18. Antes, todavia, de tomar qualquer conclusão precipitada com base apenas nestes dados pinçados pela fiscalização, mister se faz aprofundar na análise da específica importação sobredita, ventilando **todos** os fatos que cercaram tal operação.

19. Nesse sentido, destaque-se que o bem retratado na DI n. 08/0746528-8 chegou no país em **01/05/2008,** conforme atesta informação contida no extrato da citada DI (fl. 30). Por sua vez, o valor de R$ 11.527,00 pago pela empresa *PEREIRAS* em favor da empresa *AFIL* foi disponibilizado em **21/05/2008**, conforme atestam os documentos entregues pela empresa *AFIL* ainda durante a fase fiscalizatória, bem como a própria manifestação do fiscal autante (fls. 20/21). Ademais, a recorrente *AFIL* realizou o pagamento em favor do exportador em 23/04/2008, conforme atesta fatura comercial de fl. 36. Tais fatos, por si só, já afasta qualquer hipótese de adiantamento de valores para a aquisição do bem importado.

20. Não obstante, a nota fiscal de saída da mercadoria já internada no país (fl. 125) atesta que o bem aqui analisado foi encaminhado do porto para a empresa *PEREIRAS* em **20/06/2008**, ou seja, **quase 60 dias depois da chegada da mercadoria no país** e **30 dias após a realização do pagamento de um montante equivalente a aproximadamente 12% do valor da fatura comercial**.

21. Outro ponto ventilado pela fiscalização é no sentido de que a empresa *AFIL* não possuía armazém próprio para estocar os bens por ela importados e que tais bens são diretamente remetidos do porto ao adquirente no mercado interno, o que também serviria como elemento de prova para atestar a suposta fraude.

22. Tal conclusão parte do equivocado entendimento quanto a existência de um encomendante prévio, entendimento este - repita-se - aparentemente conformado apenas por conta do "curto" prazo existente entre o desembaraço da mercadoria e sua revenda no mercado interno. Como desenvolvido alhures, essa alegação temporal já está rechaçada por este voto, uma vez que não condiz com a realidade fática do caso. Todavia, ainda que se admita como verdadeira a assertiva fiscal, convém indagar: o importador no Brasil é obrigado a ter um espaço para estocagem dos bens por ele importados ou, quando muito, é obrigado a estocar tais bens, ainda que mediante a contratação de um prestador de serviço? Ademais, o importador está impedido de remeter a mercadoria importada diretamente do entreposto aduaneiro para o adquirente no mercado interno? Todas as respostas para tais questionamentos são negativas, até porque, admitir tese em contrário, é contrapor-se ao disposto no art. 39, inciso I da lei n. 5.025/66, *in verbis*:

> *Art. 39. As mercadorias importadas e depositadas em armazéns gerais alfandegados poderão ser mantidas em depósitos durante o prazo a ser estabelecido em Regulamento.*
>
> *Parágrafo único. Dentro do prazo referido neste artigo, as mercadorias importadas poderão:*
>
> *(...).*
>
> *I - Ser devolvidas ao país de origem ou ali reexportadas para o exterior, total ou parcialmente, de uma só vez ou em lotes ou parcelas, independentemente de tributos, provada, entretanto, no ato, a sua correspondência com os documentos de embarque, conforme dispuser o Regulamento.*

23. No mesmo diapasão era o que dispunha o RIPI/2002, vigente à época dos fatos:

> *Art. 421. No caso de produtos que, sem entrar no estabelecimento do importador ou licitante, sejam por estes remetidos a um ou mais estabelecimentos de terceiros, o estabelecimento importador ou licitante emitirá:*
>
> *I - nota fiscal relativa a entrada, para o total das mercadorias importadas ou licitadas; e*
>
> *II - nota fiscal, relativamente à parte das mercadorias enviadas a cada estabelecimento de terceiros, fazendo constar da aludida Nota, além da declaração prevista no inciso VII do art. 341, o número, série, se houver, e data da nota fiscal referida no inciso I.*

24. Não obstante, a própria fiscalização reconhece que parte do bem retratado na DI fiscalizada não foi destinado à empresa *PEREIRAS*, mas sim para outros clientes da empresa *AFIL* no país.

25. Por fim, a operação de importação fiscalizada foi comprovadamente lucrativa, uma vez gerou "lucro" de 57% para a empresa *AFIL,* já que os bens trazidos do exterior foram adquiridos por R$ 1,02 (valor unitário) e vendidos por R$ 1,60 (valor unitário).

26. Por fim, não há nos autos qualquer prova de uma negociação direta entre a empresa *PEREIRAS* e as empresas exportadoras, o que também é um comportamento típico em operações que de fato se enquadram na condição de interposição fraudulenta, o que só reforça que as importações aqui tratadas decorrem de um negócio jurídico lídimo. Nesse sentido, inclusive, foi o teor do voto vencido veiculado, em sede de DRJ, pela Auditora Fiscal *Francisca Aparecida de Almeida Serra Negra*, *in verbis*:

> *(...).*
>
> *No caso sob análise, o valor total da DI era de R$ 96.349,30 (US$ 58.535,42). Com base no documento de fl. 116, verificamos que houve uma antecipação de pagamento em 21/05/2008, no valor de R$ 11.527,00, sendo a DI registrada no mesmo dia.*
>
> *Constatamos, igualmente, que no dia 20/06/2008 foi emitida a nota fiscal de saída nº 17172, no valor de R$ 80.118,14.*
>
> ***Ressalte-se que a mercadoria chegou ao Brasil vinte dias antes da antecipação de pagamento, dia 01/05/2008, conforme fl. 30. Ou seja, a antecipação foi feita com a mercadoria já chegada ao país.***
>
> ***Com base unicamente nessas informações, poderíamos supor como a fiscalização, que a empresa PEREIRAS antecipou recursos para parte da importação amparada pela DI nº 08/07465288, e que nos termos do art. 5º da IN SRF 225/2002 estaria caracterizada uma importação por conta e ordem de terceiros:***

"Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001."

Ocorre que tal disposição é uma presunção, e como toda presunção pode ser afastada pelo restante do conjunto probatório do processo.

Em primeiro lugar, devemos admitir que o disposto no art. 5º seja aplicável ao caso concreto em que o terceiro adquire apenas parte da mercadoria importada. Em outras palavras, devemos supor que existe mais de um real adquirente, ou seja, a fatura de fl. 36 é falsa, e dois ou mais adquirentes negociaram a compra conjunta das mercadorias importadas e combinaram a importação via AFIL. Alternativamente poderíamos supor que existe um adquirente oculto (PEREIRAS) e que a outra parte da carga é de fato uma importação própria da AFIL. Haveria ainda a hipótese de se imaginar que a PEREIRAS comprou a totalidade da mercadoria e está pagando a mercadoria de forma parcelada, sendo a AFIL financiadora da operação. Também possível a versão da impugnante PEREIRAS de que apenas antecipou o pagamento de uma compra no mercado interno.

Todas são situações que podem ter ocorrido de fato. ***Como saber qual a situação real no caso concreto? Como saber se houve interposição fraudulenta?***

A resposta é simples: encontrando o segundo elemento que caracterizaria a interposição, a prova de que PEREIRAS comprou, negociou, determinou de fato as condições da importação, a prova de que PEREIRAS é o importador de fato.

Salvo melhor juízo, ***a alegação feita pela impugnante de antecipação de pagamento de uma mercadoria perecível, que já estava no Brasil em vias de liberação é de fato uma possibilidade real para afastar a presunção da fiscalização com base no citado art. 5º acima transcrito.*** *O documento de fl. 116 é para a impugnante uma prova da venda no mercado interno com pagamento antecipado.*

Afastada a presunção, resta a prova da interposição. Voltando aos elementos caracterizadores da interposição antes expostos, o caso demanda a prova da negociação.

Entendo que faltou ao conjunto probatório exatamente a prova de que AFIL não comprou os bens, mas sim PEREIRAS. Prova de que a fatura de fl. 36 é falsa.

Essa prova poderia surgir pelos mais variados meios. Encontrando-se uma fatura indicando PEREIRAS como comprador. Encontrando-se mensagens da negociação, cartas, **emails**, ***contratos, ligando PEREIRAS ao exportador no Canadá. Encontrando-se mensagens de PEREIRAS para AFIL com as condições pré-determinadas da importação (mercadoria, preço, INCOTERM, exportador, etc...). Encontrando o acerto financeiro entre PEREIRAS e AFIL explicitando que PEREIRAS proverá os recursos para o fechamento de câmbio, pagamentos de impostos e demais***

> ***despesas aduaneiras. Através de depoimentos de funcionários e administradores das pessoas envolvidas. Através de depoimentos dos despachantes aduaneiros. Através de provas obtidas junto ao exportador, etc. Enfim, tal prova poderia surgir de variadas formas e permitiria a este juízo efetuar a correta subsunção da realidade à norma tributária.***
>
> *O PAF (Decreto nº 70.235/72), que regula o processo administrativo fiscal, dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (art. 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os* "termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito" *(art. 9º,* caput*).*
>
> ***É ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda — no caso presente, provas de que o importador era pessoa interposta.***
>
> *(...).*
>
> ***Entendo que os elementos trazidos pela fiscalização não são suficientes para a caracterização da infração de interposição fraudulenta, sendo, portanto, improcedente a multa lançada.***
>
> *(...).*

27. Assim, diante de tudo o que fora exposto, resta claro que a acusação aqui direcionada contra as recorrentes não se sustenta no âmbito fático-probatório.

Dispositivo

28. Ante o exposto, **dou provimento** ao **recurso voluntário** interposto e determino o integral cancelamento da exigência aqui debatida.

29. É como voto.

Relator Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Voto Vencedor

Com a devida vênia, fui designado a redigir o presente voto vencedor, uma vez que o Colegiado, por voto de qualidade, não acompanhou o entendimento do eminente Relator quanto a improcedência da acusação fiscal por inexistente características de interposição fraudulenta na operação de importação referente a DI nº08/0746528-8.

No presente processo, conforme já consignado pelo eminente Relator, a acusação fiscal é de importação de mercadoria com ocultação do real adquirente, mediante interposição fraudulenta comprovada, restando caracterizada a infração de Dano ao Erário, na forma prevista no art. 23, inciso V, §§1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76.

A legislação aduaneira, visando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

> *Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*
>
> *(...)*
>
> *V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*
>
> *(...)*
>
> *§ 1ºO 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)*
>
> *§ 2ºPresume-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.*

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: comprovada e presumida.

A interposição fraudulenta presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Destarte, com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei nº

1.455/1976), configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc. Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como uma presunção relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada cabe à fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei nº1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei nº37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei nº1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambos os fatos, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior. Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficiente para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

No presente caso, a fiscalização apurou que, embora a recorrente tivesse se identificado, nos respectivos despachos aduaneiros de importação, como importadora por conta própria, na realidade, ela atuara como interposta pessoa, acobertando os reais adquirentes da mercadoria importada.

O lançamento fiscal decorreu do procedimento especial de fiscalização nos moldes da IN SRF nº228/2002 no qual restou caracterizada a ocorrência de interposição fraudulenta comprovada na importação referente a DI nº08/0746528-8. A utilização de recursos antecipados por terceiro (Pereiras São Rafael Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios Ltda) pela Afil Importação Exportação e Comércio Ltda foi a principal motivação do lançamento. A fiscalização ainda apontou outros indícios de ocorrência de interposição

fraudulenta, tais como o fato da empresa possuir estrutura física insuficiente para armazenagem das mercadorias importadas, entregar mercadorias diretamente ao adquirente, sem passar pelo estabelecimento importador e incapacidade financeira dos sócios para integralização de capital, conforme dados extraídos das Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física - DIRF.

A Fiscalização, em análise dos registros contábeis das operações de importações da empresa AFIL, identificou que houve adiantamentos de valores por diversas empresas, dentre elas a PEREIRAS, antes mesmo do despacho de importação. Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal lavrado, identificou que em 21/05/2008 a empresa AFIL registrou em sua contabilidade valores creditados pela PEREIRAS como adiantamentos da importação acobertada pela DI nº08/0746528-8 no montante de R$ 11.527,00, na mesma data de Registro da DI em 21/05/2008. Posteriormente, foi emitida a nota fiscal de saída das mercadorias da AFIL para a PEREIRA no montante de R$ 80.118,14, em 20/06/2008.

A Recorrente, por sua vez, alega que o pagamento antecipado não constitui irregularidade e que o valor adiantado na verdade se trata de arras ou sinal, prática comum no ramo de negócio no qual atua. Porém, não foi apresentado qualquer contrato ou documento formalizado à época que retratasse as condições da transação comercial e os deveres e garantias das partes.

O adiantamento de clientes por meio de arras ou sinal não é irregular, sendo previsto no Código Civil. No entanto, cabe a Autoridade Tributária, frente a documentação apresentada, buscar na legislação aduaneira os seus efeitos quanto as importações operadas.

As operações registradas na escrituração contábil fazem prova a favor da empresa quanto aos fatos nela registrados desde que suportados por documentos hábeis e idôneos. Nesse sentido, todas as operações registradas com os clientes devem estar lastreadas em documentos hábeis capazes de comprovar os fatos ali informados. Se houve a entrada de recursos no ativo da AFIL em contrapartida a uma conta de passivo (decorrente do compromisso futuro de entrega de mercadorias), o registro contábil da operação requereria a existência da base documental, no mínimo, da obrigação assumida. Essa documentação, além de ser suporte para a contabilidade, também se constitui em uma garantia para aquele que antecipa o pagamento, que em uma eventualidade de descumprimento do acordo pela outra parte, poderá utilizar-se dos meios legais para forçar o cumprimento do convencionado ou buscar a reparação dos danos sofridos. O instrumento que seria adequado para a formalização desse negócio jurídico é lavratura de um contrato.

Dessa forma, a justificativa de que as antecipações eram relativas a sinais de negócio deveria estar suportada por contratos que especificassem os negócios efetivamente ocorridos, de forma que afastassem qualquer dúvida quanto a natureza jurídica das transações realizadas entre a AFIL e a PEREIRAS. No entanto, a argumentação teórica trazida pela Recorrente não veio acompanhada de qualquer contrato ou instrumento similar de prova, tal qual a troca de mensagens de correio eletrônico, tão comumente utilizados para agilizar negócios e, também, documentar os compromissos assumidos.

Restando comprovado nos autos a ocorrência de adiantamento antes de concluído o despacho aduaneiro, entende-se que a mercadoria já estaria vendida tendo como destinatário o real comprador PEREIRAS, incidindo, portanto, a presunção legal prevista no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, reproduzida no artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, *in verbis*:

> *Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem*

deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n"2.158-35, de 24 de agosto de 2001

A alegada margem de lucro na ordem de 57% que teria ocorrido nas vendas das mercarias da AFIL para a PEREIRAS, a fim de afastar a acusação fiscal de importação por conta e ordem, também não se sustenta tendo em vista que não foram considerados nos cálculos importantes custos incorridos na compra da mercadoria. A Recorrente somente considerou no cálculo os valores constantes na nota fiscal de entrada e de saída, não se incluindo os custos com frete em território nacional e os outros custos incorridos nas atividades operacionais da empresa, notadamente quanto a pessoal e administrativos. Nesse sentido, conclui-se que a margem de lucro alegada não merece credibilidade.

Ademais, conforme informação constante no "RELATÓRIO DE CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO IN SRF 228/2002", a análise dos extratos bancários revela que o saldo final das contas da AFIL é sempre baixo ou negativo, o que reforça a acusação fiscal de que a empresa se utilizava dos adiantamentos recebidos dos clientes para pagar os fornecedores das mercadorias importadas para eles.

Noticia-se ainda que, no processo nº 11128.009027/2008-11, que teve o "RELATÓRIO DE CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO IN SRF 228/2002" anexado ao presente processo, a fiscalização apurou registros de antecipação de clientes da ordem de R$ 45.000.000,00 durante o período fiscalizado, de um total faturado da ordem de aproximadamente R$ 100.000.000,00. Esse fato indica que é prática reiterada da empresa receber antecipações de seus clientes, constituindo-se em mais um indício de que a empresa pratica com regularidade importações na modalidade "Por Conta e Ordem de Terceiros".

Além da questão relativa à origem dos recursos empregados nas importações, a fiscalização apontou também incapacidade física das instalações do importador e procedimentos de entrega direta mercadorias aos beneficiários, sem transitar pelo estoque da AFIL. Segundo informa a Fiscalização,"...as mercadorias desembaraçadas eram remetidas diretamente ao destinatário e não transitavam pelos estabelecimentos do importador. E nem poderiam, visto que os estabelecimentos - matriz e filial do sujeito'passivo, com pouco mais de 500 metros quadrados cada - seriam absolutamente insuficientes para a armazenagem das mercadorias importadas mesmo que houvesse uma grande rotatividade nos estoques".

Depreende-se, assim, que o conjunto de provas juntadas pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência de interposição fraudulenta nas operação de importação referente a DI nº08/0746528-8, pois todas as mercadorias foram nacionalizadas em nome da empresa AFIL como se ocorresse de forma direta, mas, conforme demonstrado nos autos, ela se deu com o ocultamento do real adquirente (PEREIRAS), constituindo-se, na realidade, por conta e ordem de terceiros, nos termos do art. 23, V, § § 1º e 3º do Decreto Lei n^{o} 1.455/76.

Por fim, argumenta a Recorrente, de forma subsidiária, que o Fisco jamais deveria ter aplicado à importadora a sanção de perdimento das mercadorias e muito menos a conversão de perdimento em pecúnia, pois a Lei nº11.488/07 é clara ao determinar que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do valor da operação acobertada. Informa ainda que foi autuada também em outro processo por cessão de nome.

Discute-se aqui a possibilidade de cocomitância entre as duas multas citadas aquele que cede o nome em acusação interposição fraudulenta. Quanto a esse tema, peço vênia a fim de adotar os fundamentos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto no acórdão nº3102-00.566 de 03 de dezembro de 2009 no qual conclui pela possibilidade de aplicação cocomitante das duas multas ao importador ostensivo, *in verbis*:

A discordância em relação à ilustre relatora refere-se à aplicação retroativa do artigo 33 da Lei n° 11.488, de 2007.

Entendeu a i. Relatora que, nos casos semelhantes ao do presente processo, a penalidade prevista no art. 33 da Lei n° 11.488, de 2007 deve ser aplicada ao importador ostensivo (CRISTAL, no presente caso), em substituição àquela prevista nos §§ 1° e 3° do art. 23 do Decreto-lei n° 1.455, de 1976, em atendimento ao art. 106, II, "c", do CTN que prevê aplicação da lei a atos pretéritos, não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A conduta prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei n° 1.455, de 1976, é a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, no caso de importação de mercadorias estrangeiras ou exportação de mercadorias nacionais, sendo equiparada à interposição fraudulenta, pelo §2° do mesmo artigo, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Esta conduta é apenada (art. 23, §§ 1° e 3°) com o perdimento das mercadorias ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que não sejas localizadas ou que tenhas sido consumidas:

> *"Decreto-lei n°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 n°10.637, de 30.12.2002)*
>
> *§ 1° O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei n°10.637, de 30.12.2002)*
>
> *§ 2° Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei n° 10. 637, de 30.12.2002)*
>
> *§ 3° A pena prevista no § 1° converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.(Incluído pela Lei n° 10.637, de 30.12 .2002)*

Por outro lado, a conduta prevista no art. 33 da Lei n° 11.488/2007 é "ceder, a pessoa jurídica, seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento

de seus reais intervenientes ou beneficiários" e será punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais). O parágrafo único do citado artigo 33 prevê, ainda, que, nestes casos, não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, não é declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ.

Há quem defenda que, a infração tipificada no art. 33 da Lei n° 11.488, de 2007, que tem como agente o importador ou exportador ostensivo, corresponderia materialmente àquela capitulada no art. 23, V e § 2° do Decreto-lei n° 1.455, de 1976, de forma que não mais seria possível aplicar a pena de perdimento, ou a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, àquele importador ou exportador que cedesse seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

*Entendo, no entanto, que a **pena pecuniária** prevista no art. 33 da Lei n° Lei n° 11.488, de 2007 veio apenas substituir a **pena não-pecuniária** de declaração de inaptidão, que era prevista para as hipóteses em que se verificasse a conduta de "ceder o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários".*

O parágrafo único do art. 33 da Lei n° 11.488 prevê que, a quem realiza a conduta prevista no caput deste artigo, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei n° 9.430, de 1996. Este último artigo trata exatamente declaração de inaptidão da pessoa jurídica no CNPJ:

> *"Lei n° 9.430/96*
>
> *Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela **que não exista de fato**." (grifei)*

Fazendo uso da delegação contida no capta deste último artigo transcrito, a Receita, no art. 37, III da Instrução Normativa SRF n° 200, de 13 de setembro de 2002 equiparou à inexistência de fato a cessão do nome da pessoa jurídica, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários:

> *"IN SRF n°200/2002*
>
> *Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:*
>
> *(...)*
>
> *III- que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;"*

Interpretando-se este dispositivo literalmente, seria suficiente que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que fosse declarada inapta.

Tratava-se de uma punição desproporcional à falta cometida e, além disso era uma pena decorrente de uma "ampliação" de alcance da lei, dada por uma Instrução Normativa, quando estabeleceu a presunção de inexistência de fato da pessoa jurídica a partir da constatação de que ela havia cedido seu nome para operações de comércio exterior. Tal presunção somente poderia ser estabelecida em uma lei, em sentido estrito e não em uma norma infralegal, pois pelo artigo 97, V, do CTN, somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas e a Instrução Normativa, através da presunção estabelecida, estaria cominando penalidade a uma conduta não apenada por lei.

O art. 33 da Lei n° 11.488/2007 veio, justamente, corrigir tal distorção. Não é por outra razão que a hipótese ali descrita é a mesma do inciso III do art. 37 da IN SRF n° 200, de 2002. E o parágrafo único vem reforçar que não se pode mais, nestes casos, declarar a inaptidão da pessoa jurídica e sim aplicar-lhe uma penalidade pecuniária.

Estou convicto, portanto, que a pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei n° Lei n° 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento.

Tal convicção foi reforçada pelo art. 727 do Decreto n° 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 — Regulamento Aduaneiro, quando, ao regulamentar o art. 33 da Lei n° Lei n° 11.488, trouxe norma expressamente interpretativa no seu parágrafo 3° quando afirma que a aplicação da multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento:

> *"Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.*
>
> *(...)*
>
> ***§ 3º-** A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas."*

De se concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e nessa condição podem ser aplicadas, concomitantemente as penas a ela correspondentes. De fato, uma conduta é ceder o nome para uma operação de comércio exterior, outra conduta é participar de um esquema que vise, sistematicamente, a ocultar o verdadeiro adquirente de mercadorias estrangeiras, caracterizando a interposição fraudulenta.

Portanto, pelos fundamentos do voto transcrito, depreende-se que as infrações previstas pelo art. 23, V, do Decreto-Lei n° 1.455/76 e pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não são excludentes e, nessa condição, podem ser aplicadas ao importador ostensivo concomitantemente a multa de 10% do valor aduaneiro e a penalidade de perdimento das mercadorias ou à multa igual ao valor aduaneiro, no caso de não localização, consumo ou revenda das mesmas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado