



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.001912/2011-40
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.720 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente PEREIRAS SÃO RAFAEL COMERCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 21/05/2008

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA DIVERSA. NÃO COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Tendo os acórdãos paradigmas especificidades não aplicáveis ao caso dos autos, que distinguem fatos e direito aplicado, não é conhecido recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.720 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11128.001912/2011-40

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3402-005.138, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento que, por qualidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“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 Nº 11.488, DE 2007 E O INCISO V DO ART.23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

As infrações previstas no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 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.”

Insatisfeito, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando omissão quanto à efetiva demonstração, por parte do fisco, do elemento subjetivo do tipo em tela – interposição fraudulenta, requerendo o provimento dos presentes embargos com a consequente exoneração do crédito tributário ora discutido.

Em despacho às fls. 1548 a 1556, os embargos de declaração foram rejeitados.

Firme em suas convicções, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Um dos fundamentos apresentados no voto vencido para desconstituir a ação fiscal foi exatamente a ausência de prova acerca da fraude supostamente perpetrada – que deixou de ser apreciado pelo voto vencedor;
- A emissão da fatura, em que o importador deve indicar um adquirente diverso do consignatário foi eleito pela legislação aduaneira como marco temporal para caracterizar uma operação por conta e ordem de terceiros e, conseqüentemente, para se aferir se houve ou não adiantamento de recursos;
- No caso dos autos, o câmbio foi pago de forma antecipada, ou seja, com recursos do importador – e as arras foram pagas após a emissão da fatura que apenas faz referência à Afil – o que não haveria que se falar em adiantamento de recursos para essa operação de importação;
- E é lento o giro de estoque das mercadorias.

Em despacho às fls. 1595 a 1603, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que sejam rediscutidas as matérias:

- Do marco temporal para caracterizar o adiantamento de recursos à operação de importação; e
- Da necessidade de comprovação de ocorrência de fraude ou dolo da conduta.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O impugnante alega que a fiscalização não apresentou prova de que as mercadorias foram adquiridas para encomendante previamente determinado;
- De fato, a fiscalização não provou tal fato, mas está provado no auto de infração, e é fato incontroverso, que Pereira efetuou pagamento à Afil na data do registro da declaração de importação autuada. A qualificação jurídica dessa movimentação financeira constitui a questão nuclear da lide, examinada adiante.

- É alegado pelo contribuinte que o pagamento antecipado não constitui irregularidade e que o fornecimento de arras ou sinal é comum tese fiscal é de que a presunção legal (artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002, reproduzida no artigo 5.º da Instrução Normativa SRF n.º 225/2002) não especifica o montante de recursos envolvido;
- O que a legislação exige é a indicação, na DI, do “adquirente”;
- Em face da presunção legal do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002, a importação em pauta não é enquadrada como importação por encomenda. E, mesmo que por encomenda fosse (IN 634/2006), ainda assim haveria infração pois foi ocultado o real adquirente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, conheço o presente recurso, eis que observados os requisitos dispostos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade, que reconheceu a divergência quanto ao paradigma n.º 3201-001.033 em face da situação fática similar, importação realizada por conta e ordem do adquirente, informação que foi omitida na declaração apresentada e com adiantamento de recursos à importação, segundo a ação fiscal, com fundamento no inciso V, § 3.º do art.23, do Decreto-Lei n.º 1.455/76.

Sendo assim, é de se atestar o dissídio jurisprudencial, tendo em vista que os fundamentos decisórios do acórdão paradigma quanto à natureza e ao momento do aporte de recursos ao importador, divergem da exegese conferida pelo colegiado do acórdão recorrido.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, redator designado.

O colegiado, por maioria de votos, divergiu da i. relatora pelo não conhecimento do recurso especial, dada inexistência de demonstração de similitude fática entre o acórdão recorrido e paradigma, requisito imprescindível para sua admissão e regular processamento.

Trata-se de julgamento da aplicação da multa substitutiva do perdimento por ocultação do real adquirente, aplicável ao ocultante (“AFIL”) e ao ocultado (“PEREIRAS SÃO RAFAEL”). A decisão recorrida, pelo voto de qualidade, manteve a multa a multa substitutiva do perdimento por ocultação do real adquirente.

A recorrente alega a divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias: “marco temporal para caracterizar o adiantamento de recursos à operação de importação” e “necessidade de comprovação de ocorrência de fraude ou dolo na conduta”. Para comprovar a divergência indica como paradigma os acórdãos 9303-004.975 e 3201-001.033.

A decisão recorrida fundamentou-se em fatos e provas diversos daqueles encontrados nas decisões apontadas como paradigmas. Transcrevo excerto da decisão recorrida:

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 nº08/07465288.

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 nº08/07465288 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*: [...]

A alegada margem de lucro na ordem de 57% que teria ocorrido nas vendas das mercadorias 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 11128.009027/200811, 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 nº08/07465288, 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 nº 1.455/76.

O primeiro paradigma indicado (Acórdão 9303-004.975) trata de caso em que se usa a presunção constante no art. 23, § 2º do DL 1.455/1976 ("*presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*") foi utilizada em operação expressamente declarada como "**por conta e ordem**"- como narra o voto condutor, concluindo o colegiado que "*...no caso em concreto, não se pode aplicar a penalidade para as importações por conta e ordem e por encomenda, pois que nestas modalidades está demonstrada a origem dos recursos em favor do importador de fato*".

No presente processo a presunção utilizada é outra, a do art. 27 da Lei 10.637/2002 ("*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 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*"). A ocultação no presente processo, segundo afirma a fiscalização, teria ocorrido em uma parcela de uma importação de alpiste, em 2008, declarada pela "AFIL" como "**por contra própria**" (total do auto: R\$ 48.151,48). A principal prova apresentada pelo fisco é um adiantamento de R\$ 11.527,00 da "PEREIRAS SÃO RAFAEL" para a "AFIL", na data do registro da declaração de importação, quando a mercadoria já se encontrava no país. Isso fez com que o fisco não enquadrasse a mercadoria na presunção do art. 23, § 2º do DL 1.455/1976 (que sequer figura no auto de infração), o que está perfeitamente de acordo com a conclusão do paradigma (que entende tal dispositivo como inaplicável no caso em que se saiba quem é o efetivo adquirente das mercadorias).

Em suma, estão os acórdãos (paradigma e recorrido) a tratar de presunções distintas, em casos jurídica e faticamente diversos. Acrescente-se que o fato de o paradigma considerar, diante dos elementos probatórios constantes naquele processo, que não houve comprovação da fraude, não produz qualquer consequência em relação ao presente processo, com acervo probatório diverso e discussão jurídica distinta. Tal paradigma é, portanto, inapto para configurar divergência em qualquer dos temas suscitados.

O segundo paradigma (Acórdão 3201-001.033) trata, de fato, da presunção

discutida no presente processo (art. 27 da Lei 10.637/2002), e tem como ocultante a mesma empresa (“AFIL”). Naquele caso, entenderam quatro dos seis julgadores que o adiantamento não restou caracterizado, porque ocorreu em momento posterior à compra das mercadorias do exportador estrangeiro, como teria sido comprovado naquele processo (embarque em 03/04/2008, pagamento pela “AFIL” ao exportador estrangeiro em 23/04/2008, e depósito para a “AFIL” em 24/08/2008), e não é tratado o tema da comprovação de fraude.

Já no acórdão recorrido não se vê reunidas as mesmas circunstâncias. O adiantamento foi efetuado em 21/05/2008, o que é inequívoco, e a mercadoria já havia chegado ao país em 01/05/2008, o que também é inequívoco. No entanto, não há prova nenhuma de que o pagamento da “AFIL” ao exterior tenha sido efetuado em data anterior ao adiantamento (para quem considere isso relevante, como os quatro julgadores, no acórdão paradigma). No recurso voluntário, o importador afirma que o pagamento foi efetuado em 23/04/2008, conforme provaria “...a fatura comercial”. O pagamento em uma operação de comércio exterior se comprova com uma remessa oficial de divisas (fechamento de câmbio), e não com cópia de fatura comercial. Assim, o elemento de defesa entendido como decisivo para o acórdão paradigma não resta comprovado no presente processo.

Diante do exposto, por ausência de similitude entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados, o colegiado, por maioria de votos, não conheceu do Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes