



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.722072/2013-14
ACÓRDÃO	3002-004.294 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 13/11/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

Comprovada a interposição fraudulenta, aplica-se a pena de perdimento, nos termos do art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Na impossibilidade de apreensão da mercadoria, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.

A interposição fraudulenta na importação caracteriza-se pela ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, aferida a partir da análise do conjunto fático-probatório produzido nos autos. Demonstrado que a pessoa jurídica formalmente indicada como importadora atuou de forma meramente instrumental, sem assunção efetiva de riscos empresariais e sem autonomia econômica ou decisória, resta configurada a infração tipificada na legislação aduaneira. A apresentação de documentação formal, por si só, não é suficiente para afastar a conclusão fiscal quando os

elementos probatórios revelam dissociação entre a forma jurídica adotada e a substância econômica da operação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. 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. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 13/11/2012

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade do ato administrativo de constituição de crédito tributário, quando o lançamento de ofício atende aos requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1.972, os autos não apresentam as causas apontadas no art. 59 do mesmo diploma legal e o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração a ele imputada.

INDÍCIOS. CONJUNTO LÓGICO, COERENTE E CONVERGENTE. PROVA DO LANÇAMENTO.

O conjunto lógico, coerente e convergente de indícios é, especialmente nos eventos simulados e/ou fraudulentos, prova legítima para respaldar o lançamento tributário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 13/11/2012

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais que não se enquadram dentre as hipóteses que vinculam a administração tributária somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, José de Assis Ferraz Neto (substituto integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo de impugnação do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 03 a 27, que exige R\$ 1.078.168,00 a título de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria cuja apreensão foi impossível.

O Relatório Fiscal de fls. 11 a 25, integrante do auto de infração, informa ser o lançamento decorrente de auditoria realizada por meio do MPF nº 08.1.78.00-2008-00168-0, que resultou no processo nº 11128.009027/2008-11, do qual são reproduzidas algumas partes, resumidas a seguir:

1. a análise da escrituração contábil da empresa AFIL verificou que diversos clientes remetiam valores "por conta de mercadorias que seriam entregues no futuro", sendo que, na maioria dos casos analisados, os depósitos eram efetuados antes das mercadorias serem submetidas ao despacho de importação;
2. normalmente, as notas fiscais de entrada e de saída eram emitidas pela AFIL na mesma data do desembaraço aduaneiro e as mercadorias eram encaminhadas diretamente ao comprador, sem transitar por estabelecimento do importador;
3. o espaço de armazenamento do importador, matriz e filial, não comportaria a armazenagem dos produtos importados e não foi localizada, na escrita fiscal dele, qualquer pagamento a título de armazenagem em estabelecimentos de terceiros;
4. os fatos citados ensejaram o lançamento da multa de 10% do valor aduaneiro, conforme previsão do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, porque a AFIL "*estava operando no comércio exterior por conta de terceiros, ou seja, com recursos financeiros recebidos de terceiros ..., mas registrando as operações perante a*

Secretaria da Receita Federal do Brasil, como se fossem por conta própria, ocultando das declarações aduaneiras a informação a respeito do verdadeiro proprietário das mercadorias".

A autoridade fiscal descreve diversos aspectos da importação por conta e ordem e afirma que: "*Da leitura do relatório originado da fiscalização levada a efeito conforme o MPF n. 08.1.78.00-2008-00168-0, resta fartamente comprovado que o sujeito passivo realizou sistematicamente importações por conta e ordem de terceiros, irregularmente registradas como operações próprias, no SISCOMEX".*

A multa prevista no art. 23 d do Decreto-Lei nº 1.455/1976 foi exigida, no presente processo, em razão de não haver sido possível recuperar as mercadorias nacionalizadas por meio de 22 DIs, discriminadas às fls. 23 e 24, que teriam com real adquirente a empresa A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA, cujo Termo de Sujeição Passiva Solidária se encontra às fls. 26/27 e tem como base legal os arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

A AFIL foi cientificada do lançamento em 19/04/2013, por via eletrônica - fls. 32 e 36 a 38, e apresentou, em 08/05/2013 – fls. 541 e 542, por intermédio de procuradora – fl. 111, a impugnação de fls. 51 a 110, instruída com os documentos de fls. 111 a 540.

A empresa A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA foi cientificada do lançamento por via postal em 08/04/2013, fls. 33 a 35. Em 30/04/2013 - fls. 39 e 40, solicitou que o prazo para apresentação de impugnação fosse interrompido até a apresentação de cópia de parte dos processos nº 11128.009027/2009-11 e nº 11128.722072/2013-14. O pedido foi ratificado em 03/06/2013 e atendido no mesmo dia, com dilatação do prazo de impugnação até 11/06/2013, fls. 544 a 548. A impugnação de fls. 551 a 587 foi apresentada em 11/06/2013 - fls. 549 e 550, por intermédio de procurador - fls. 588 a 595.

As duas impugnações foram acatadas como tempestivas pelo órgão de origem, fl. 596.

Impugnação da AFIL

Em preliminar, solicita a nulidade do lançamento, suscitando a ocorrência de: cerceamento de direito de defesa e violação tanto do princípio da verdade material como da autonomia dos procedimentos fiscais e, também, do disposto nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, porque "o agente fiscal trouxe de outro PAF (procedimento especial de fiscalização da IN SRF 228/02) a conclusão de que a importadora não seria a real adquirente das mercadorias", inexistindo nos autos "a descrição de fatos específico referentes a cada uma DI's tidas como irregulares e juntada de qualquer documento" .

Afirma que, embora o art. 11 da IN SRF nº 228/2002, determine que a pena de perdimento deve ser aplicada nas mercadorias objeto das operações onde ficar caracterizada a ocultação do verdadeiro sujeito passivo ou a inexistência de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, a autoridade

fiscal a aplicou a todas as importações da AFIL, assumindo que ela "teria se utilizado de recursos de terceiros em todas as suas importações registradas como sendo por conta e risco próprios".

Ressalta que a presunção de veracidade das afirmações fiscais não exclui a necessidade de apresentação de prova material do ilícito praticado, no caso, de que o importador teria figurado como interposta pessoa e ocultado o real adquirente.

Elabora planilha com o preço unitário das mercadorias constantes das Notas Fiscais de entrada e de saída para demonstrar que obteve lucro nas operações de venda, o que, no seu entendimento, descaracterizaria a importação por conta e ordem de terceiro.

Alega que foi a adquirente das mercadorias no exterior e responsável por todos os trâmites da importação, conforme entende provar os documentos que instruíram o despacho de importação (conhecimento de carga e invoices), que estão em seu nome (AFIL).

Admite a utilização de prova emprestada, mas ressalva que era ônus da autuação demonstrar que foram utilizados adiantamentos para cada operação objeto dos autos, uma vez que o recebimento de adiantamentos seria apenas uma presunção relativa da importação por conta e ordem, onde seriam exigidas duas condições: conta (origem dos recursos) e ordem (responsabilidade pela realização da compra no exterior).

Salienta que, apesar de não constar dos autos as datas em que ocorreram os recebimentos dos adquirentes no mercado interno, instrui a impugnação com planilha especificando-os para cada DI objeto do lançamento, acompanhada dos respectivos documentos, onde restaria demonstrado que os citados adiantamentos eram sempre efetuados após o faturamento do pedido, o que, em seu entendimento, descaracterizaria uma importação por conta e ordem, tratando-se apenas de uma venda de produtos durante o transporte internacional.

Sustenta que o fornecimento de arras ou sinal é prática comum no comércio exterior, utilizada como garantia do negócio ou ressarcimento no caso de desistência. Acrescentando que, no caso, por se tratar de alimentos, normalmente a venda é efetuada quando a mercadoria está em alto-mar e, por isso, o fechamento do câmbio é efetuado em data posterior ao recebimento do pagamento feito pelos clientes que a adquiriram no mercado nacional.

Afirma, ainda, que a "uma empresa que atua nesse segmento e pretenda desembaraçar suas mercadorias, armazená-las, para só então ofertá-las, certamente irá à falência, em razão de custos exponencialmente elevados e perdas com o perecimento de alimentos".

Destaca que não é ilegal o recebimento das vendas no prazo que tinha para liquidar o câmbio, tratando-se apenas de uma questão referente à gestão

comercial e financeira da empresa, não podendo o planejamento financeiro e logístico de venda eficiente ser confundido com fraude ou simulação.

Insiste que, como a infração de que trata os autos necessita que o Fisco demonstre e apresente provas da ocorrência da interposição fraudulenta, o lançamento efetuado sem tal comprovação seria improcedente. Frisa que também não houve comprovação de qualquer fraude ou simulação necessários à caracterização de dolo, elemento essencial na tipificação da infração que lhe foi imputada.

Afirma que não teria havido qualquer dano ao Erário, porque não há incidência de IPI sobre os produtos alimentícios importados.

Acrescenta que, mesmo na hipótese de ser mantida a caracterização de interposição fraudulenta, a pena aplicável ao importador seria a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que já lhe foi exigida em outro processo, tendo a multa de perdimento aplicação restrita ao real adquirente, conforme entende ser a orientação COANA/COFIA/DIFIA sem número da qual extraiu alguns trechos.

Pleiteia a improcedência do lançamento, em razão da ausência de comprovação da suscitada interposição fraudulenta, argumentando que:

1. realizou diretamente as negociações com o exportador, sem a presença da suposta real adquirente, que somente teria comprado as mercadorias no mercado interno;
2. possui capacidade operacional e financeira para pagar as despesas de suas operações de comércio exterior, não constando dos autos qualquer prova contrária a isso;
3. todos os documentos que instruíram o despacho de importação se encontram em seu nome, apresentando cópia dos respectivos documentos;
4. não consta dos autos qualquer prova da participação do suscitado adquirente nas negociações de compra no exterior e nem de que os adiantamentos efetuados por ele tivessem sido utilizados na correspondente importação;
5. as NFs de entrada e de saída atestam que teve margem de lucro nas operações, conforme demonstrativo de fls. 69 e 70;
6. os pagamentos efetuados pela A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA são posteriores ao faturamento das mercadorias importadas;
7. não foi apresentada qualquer comprovação de dolo específico de fraudar, que considera elementar para caracterização da infração que lhe foi atribuída;
8. não ocorreu dano ao Erário, condição que seria necessária para aplicação da pena de perdimento, uma vez que a alíquota de IPI para alimentos é zero.

Também solicita nulidade do lançamento em razão da ocorrência de cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da verdade material.

Transcreve jurisprudência administrativa para corroborar suas alegações, inclusive alguns referentes a autos da própria empresa que já teriam sido julgados improcedentes.

Pugna pela juntada posterior de documentos e pede para que o resultado de sua impugnação seja pessoalmente comunicado à procuradora que a impetrou.

Impugnação da A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA

Sustenta que a impugnação é tempestiva em razão da dilação de prazo concedida pela Alfândega de Santos.

Alega que o lançamento decorreu de presunção, uma vez que não haveria prova de qualquer fraude nas importações objeto do lançamento e nem poderia haver porque nenhuma irregularidade teria sido cometida.

Afirma não ter sido descrita qualquer irregularidade específica em relação às importações objeto do lançamento e nem produzida qualquer prova de que a AFIL teria utilizado adiantamentos da A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA, tendo a autoridade autuante se limitado a transcrever partes do relatório do procedimento especial de fiscalização previsto na IN 228/02 e formalizado no processo nº 11128.009027/2008-11.

Ressalta que não consta do processo qualquer análise acerca do recebimento de adiantamentos pela AFIL e da utilização desses nas DIs objeto do lançamento.

Sustenta também não haver nos autos qualquer prova da incapacidade financeira da AFIL.

Suscita cerceamento do direito de defesa porque não foram acostados aos autos os extratos das DIs, os conhecimentos de transporte de cargas, as faturas e as NFs de saída e de entrada da mercadoria, requerendo que o processo seja baixado em diligência, caso esta instância de julgamento considere necessária a juntada de tais documentos.

Aduz ser ônus do Fisco provar que foi a adquirente das mercadorias, hipótese que considera impossível de ser efetuada porque as adquiriu no mercado interno e efetuou pagamento dessas compras e não de importações. Saliencia que "o fato de a AFIL utilizar, em tese, tais recursos para honrar seus compromissos financeiros, inclusive aqueles relacionados a importação, não configura, com a devida vênia, a prática de qualquer fraude por parte da Impugnante que apenas pagou uma duplicata vencida".

Argui preliminar de nulidade por violação do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que o processo não estaria instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração, prejudicando o seu direito de defesa. Ressalta que, por não ser o importador, não possui sequer cópia das DIs cujo valor aduaneiro está lhe sendo cobrado.

Informa que solicitou, em 30/04/2013, que lhe fosse disponibilizado diversos documentos necessários à sua defesa, mas que não teria recebido qualquer

resposta do Fisco, estando "impedida de se defender da infração que lhe é imputada".

Também suscita nulidade do lançamento em razão de uso inadequado de prova emprestadas de outro processo, uma vez que a exigência estaria baseada em conclusões do processo nº 11128.009027/2008-11 e na presunção de que todas as importações realizadas pela AFIL foram por conta e ordem de terceiros, sem anexar qualquer documentação ou análise específica das importações objeto do presente lançamento.

Ratifica que os adiantamentos efetuados à AFIL foram para garantia do negócio jurídico de compra e venda no mercado interno, salientando que agiu de boa fé e que o fornecimento de sinal é comum e legal nesse tipo de transação comercial.

Insurge-se contra a multa aplicada sem comprovação de dolo e interesse de fraudar, destacando também a inexistência de dano ao Erário porque as mercadorias importadas não sofreram incidência de IPI.

Cita jurisprudência administrativa para corroborar suas alegações.

Finaliza solicitando nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou a sua improcedência, porque adquiriu as mercadorias no mercado interno e não consta dos autos qualquer comprovação da interposição suscitada na autuação.

Também pugna pela juntada posterior de documentos e pede para que o resultado de sua impugnação seja comunicado aos procuradores.

A Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba (PA) julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário, conforme o Acórdão nº 06-61.916, da 4ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 13/11/2012

PRAZO DE IMPUGNAÇÃO. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA.

A impugnação deve ser apresentada no prazo de trinta dias da ciência do lançamento, por expressa previsão legal.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

A decadência do direito de a Fazenda Pública lançar multa é matéria de ordem pública que deve ser reconhecida de ofício quando constatada pela autoridade julgadora.

DECADÊNCIA. PRAZO. MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADUANEIRO.

O prazo decadencial para lançamento de multas por infração ao controle aduaneiro é de (5) cinco anos contados da data da infração.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

A data de registro da Declaração de Importação é o termo inicial de contagem do prazo decadencial de lançamento da multa substitutiva da pena de perdimento decorrente de interposição fraudulenta de terceiro na importação.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais que não se enquadram dentre as hipóteses que vinculam a administração tributária somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NULIDADE. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa quando o interessado, na fase impugnatória, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de ilidir a autuação contestada e demonstrou ter pleno conhecimento das infrações que lhe estavam sendo imputadas.

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 perda de perdimento, que deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida ou não localizada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão em 13/04/2018, por meio do Edital Eletrônico nº 002116866 (fl. 665), o sujeito passivo RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. apresentou recurso voluntário em 17/04/2018, conforme cópia de rastreamento dos Correios (fls. 679) e Termo de Solicitação de Juntada de 18/04/2018 (fl. 675), requerendo provimento para reformar a decisão da DRJ e afastar integralmente o crédito tributário relativo às 22 DI, diante da inexistência de interposição fraudulenta. Subsidiariamente, pede a exclusão do crédito referente a 14 DI, por ausência de adiantamento de recursos, e, quanto às 8 DI restantes, o afastamento da infração em razão da significativa margem de lucro, que descaracteriza a operação por conta e ordem.

Embora cientificado da decisão (fl. 672), o sujeito passivo solidário A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA. não apresentou recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

3 PRELIMINAR

3.1 Ausência de descrição específica das irregularidades

A recorrente alega, em síntese, que a aplicação da multa objeto dos presentes autos não se baseia em qualquer análise específica das importações, mas apenas em considerações genéricas, razão pela qual se deve reconhecer a nulidade do lançamento.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Não se cogita a nulidade do ato administrativo de constituição de crédito tributário quando o lançamento de ofício atende aos requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1.972, os autos não apresentam as causas apontadas no art. 59 do mesmo diploma legal e o contribuinte demonstra pleno conhecimento da infração a ele imputada.

Assim prescreve o Decreto nº 70.235/1.972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

As hipóteses de ocorrência de nulidade estão previstas no mesmo diploma legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

O auto de infração foi lavrado por autoridade competente. Quanto à descrição dos fatos, verifica-se que o Relatório da Fiscalização (fls. 11/25) traz informações detalhadas acerca das importações, bem como do motivo que levou a autoridade fiscal a considerar tais operações irregularmente registradas como operações próprias no SISCOMEX, conforme trechos a seguir transcritos:

O procedimento decorre de auditoria já realizada através do Mandado de Procedimento Fiscal n. 08.1.78.00-2008-00168-0, concluída e formalizada no processo 11128.009027/2008-11.

A conclusão do procedimento realizado nos termos da IN 228/02 foi que o sujeito passivo realizou operações com a ocultação dos verdadeiros responsáveis, sendo aplicado a multa prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007.

(...)

Transcrevo abaixo excertos do relatório de conclusão de procedimento especial de fiscalização IN. SRF 228/2002:

(...)

Dos Adiantamentos de Clientes

Os documentos analisados revelaram que diversos clientes do sujeito passivo lhe remetiam, com habitualidade, valores por conta de mercadorias que seriam entregues no futuro. A grande maioria dos casos analisados revelaram tratar-se de mercadorias que ainda nem haviam sido submetidas ao despacho aduaneiro de importação. Foram também constatados, dentro deste grupo, vários casos de recebimento de recursos financeiros, antes mesmo do embarque das mercadorias no exterior.

O critério adotado pela contabilidade do sujeito passivo é o de contabilizar, a título de adiantamento de clientes, todos os recebimentos de valores, por conta

de mercadorias que serão entregues no futuro, ou seja, todo recebimento de recursos financeiros antes da emissão da Nota Fiscal de Saída, é contabilizado na conta passiva "2106010100 - Clientes".

Normalmente, as notas fiscais de saída são emitidas na mesma data do desembaraço aduaneiro, que normalmente coincide com a data do registro da declaração de importação (conforme consta das Planilhas de Cálculo da Multa - Artigo 33 da Lei 11.488/2007, em anexo). Com isto, verifica-se que uma expressiva parcela dos recursos contabilizados como adiantamentos de clientes é depositada nas contas correntes bancárias do sujeito passivo, antes do registro das declarações de importação.

Os documentos analisados revelam também que, assim que o despacho aduaneiro era concluído, o sujeito passivo emitia a nota fiscal de entrada e a respectiva nota fiscal de saída, encaminhando a mercadoria diretamente da unidade aduaneira, que promoveu o despacho, para o estabelecimento do cliente que havia adiantado os recursos.

Logo, a prática comum do sujeito passivo, nesses casos, era a de emitir a nota fiscal de entrada e a nota fiscal de saída na mesma data do desembaraço aduaneiro. Verificam-se, também, casos de emissão das respectivas notas antes do desembaraço aduaneiro. Após, a mercadoria era encaminhada diretamente ao comprador, sem que houvesse o trânsito físico pelo seu estabelecimento importador.

(...)

Em todos os casos apontados nas Planilhas de Cálculo da Multa - Artigo 33 da Lei 11.488/2007, em anexo verifica-se que antes do registro da declaração de importação, o sujeito passivo já havia recebido pelo menos uma parcela do valor das mercadorias, demonstrando que estava operando no comércio exterior por conta de terceiros, ou seja, com recursos financeiros recebidos de terceiros.

(...)

Por fim, **a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, estabelece em seu artigo 5º que, havendo utilização de recursos de terceiros nas operações de comércio exterior, deve-se presumir que a operação foi por conta e ordem desse terceiro.**

Assim, em todas as operações de comércio exterior realizadas com recursos de terceiros, quer sejam esses recursos integrais ou parciais, o estabelecimento importador deve registrar as Declarações de Importação modalidade "por conta e ordem de terceiros", identificando o real adquirente das mercadorias.

(...)

Da Conclusão

CONCLUÍMOS O PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, nos termos do artigo 11, Inciso I da IN SRF nº 228/2002, COM CARACTERIZAÇÃO DE OCULTAÇÃO DOS VERDADEIROS RESPONSÁVEIS NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR DISCRIMINADAS NAS PLANILHAS DE CÁLCULO DA MULTA EM ANEXO, com a lavratura de Auto de Infração, número do MPF 0817800/00168/08, aplicando a multa prevista no Artigo 33 de Lei 11.488 de 15 de junho de 2007, em desfavor do sujeito passivo AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.

(...)

Da leitura do relatório originado da fiscalização levada a efeito conforme o MPF n. 08.1.78.00-2008-00168-0, resta fartamente comprovado que o sujeito passivo realizou sistematicamente importações por conta e ordem de terceiros, irregularmente registradas como operações próprias, no SISCOMEX. (Grifou-se)

Das Declarações de Importações:

Nº DI	Valor Aduaneiro	Nº Nota Fiscal de Venda	Data	Valor da Multa
08/0507474-5	49.665,64	16047	07/04/2008	49.665,64
08/0512810-1	47.532,30	16081	08/04/2008	47.532,30
08/0518737-0	51.022,74	16102	09/04/2008	51.022,74
08/0525380-1	54.845,31	16115	10/04/2008	54.845,31
08/0546897-2	56.542,42	16162	15/04/2008	56.542,42
08/0577427-5	47.449,75	16238	22/04/2008	47.449,75
08/0581151-0	44.623,45	16242	22/04/2008	44.623,45
08/0582323-3	52.597,30	16248	23/04/2008	52.597,30
08/0605337-7	39.416,90	16321	25/04/2008	39.416,90
08/0606787-4	49.026,21	16323	25/04/2008	49.026,21
08/0611954-8	54.319,51	16337	28/04/2008	54.319,51
08/0617838-2	40.735,25	16349	29/04/2008	40.735,25
08/0620970-9	51.674,94	16352	29/04/2008	51.674,94
08/0624605-1	44.228,20	16368	30/04/2008	44.228,20
08/0655965-3	48.812,43	16449	06/05/2008	48.812,43
08/0673380-7	54.570,51	16498	08/05/2008	54.570,51
08/0683901-0	56.648,07	16544	09/05/2008	56.648,07
08/0690414-8	46.197,89	16555	12/05/2008	46.197,89
08/0717287-6	49.469,62	16654	15/05/2008	49.469,62
08/0730603-1	50.670,68	16764	28/05/2008	50.670,68
08/0730611-2	42.934,33	16742	23/05/2008	42.934,33
08/0742207-4	45.184,55	16774	28/05/2008	45.184,55
TOTAL	1.078.168,00			1.078.168,00

(Grifou-se)

Como se verifica nos trechos acima transcritos, a fiscalização concluiu que restou fartamente comprovado no procedimento especial levado a efeito nos termos do da IN/SRF nº

228/2002 que o sujeito passivo realizou as importações acima indicadas, sistematicamente, por conta e ordem de terceiros, registrando-as irregularmente como operações próprias no SISCOMEX.

Desse modo, lavrou o auto de infração fundamentado no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Considerando que o lançamento de ofício observou os requisitos formais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972; que não se verificam nos autos as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do referido diploma legal; e que, tendo em vista as peças de defesa apresentadas, a contribuinte demonstrou pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, voto pelo indeferimento da preliminar de nulidade suscitada.

4 MÉRITO

Como decorrência de procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, nos termos da IN/SRF nº 228/2002, a fiscalização apurou que a autuada realizava importações por conta e ordem de terceiros, mas declarava essas operações como se fossem importações por conta própria, ocultando a real adquirente das mercadorias nas declarações de importação.

Tal conclusão se baseou num conjunto de indícios, que, somados, teriam levado à caracterização da interposição:

- 1) **Recebimento antecipado de recursos de clientes** - Valores elevados foram registrados como adiantamento de clientes diversos (cerca de R\$ 45 milhões no total verificado pela fiscalização), sendo que esses valores eram recebidos antes do registro da DI e, em muitos casos, antes mesmo do embarque da mercadoria no exterior. Isso indica que o sujeito passivo não utilizava recursos próprios, mas sim de terceiros. O uso de recursos de terceiros caracteriza presunção de operação por conta e ordem, a teor do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, cuja matriz legal é o art. 27 da Lei nº 10.637/2002.
- 2) **Vinculação prévia entre mercadoria e cliente** - Os pagamentos eram feitos por clientes específicos antes da importação. Ou seja, a mercadoria já tinha destinatário certo previamente, o que descaracteriza a importação por conta própria.
- 3) **Emissão de notas fiscais no momento do desembaraço** - Nota fiscal de entrada e de saída eram emitidas na mesma data do desembaraço aduaneiro. Às vezes, até antes do desembaraço. Isso demonstra que não havia intenção de estoque ou revenda futura — apenas uma “passagem formal” da mercadoria.

- 4) **Entrega direta ao cliente (sem passagem pelo estabelecimento)** - As mercadorias eram enviadas diretamente da alfândega ao cliente, sem trânsito físico pelo importador. Isso reforça que o importador não atuava como comerciante, mas como intermediário.
- 5) **Incompatibilidade estrutural** - Os estabelecimentos do sujeito passivo tinham capacidade física insuficiente para armazenar as mercadorias. Além disso, não havia despesas de armazenagem em terceiros. Isso reforça que não havia operação comercial própria real.

Na ótica da fiscalização, esse conjunto de práticas indicou padrão operacional típico de interposição: o sujeito passivo não assumia os riscos da operação; não adquiria mercadorias para revenda; atuava apenas como interposto, ocultando o verdadeiro comprador.

Ressalte-se que, embora o lançamento não faça referência expressa ao art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 — que prevê a presunção legal de importação por conta e ordem quando a operação ocorre com utilização de recursos de terceiros —, o auto de infração faz menção ao art. 5º da IN/SRF nº 225, de 2002, que dispõe no mesmo sentido, nos seguintes termos:

IN/SRF nº 225/2002

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 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Lei nº 10.637/2002

Art. 27. 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.

Em que pese se tratar de presunção relativa, a norma configura elemento adicional de convicção, ao evidenciar a intenção do legislador de municiar a fiscalização aduaneira no combate à ocultação de intervenientes em operações de importação, a partir da identificação da origem dos recursos utilizados — aspecto igualmente considerado no lançamento.

A apuração fiscal baseou-se em planilha de dados fornecida pela empresa AFIL, na qual constam informações relativas à conta passiva 21502-3 – Clientes, abrangendo o período de 01/01/2007 a 31/05/2008, com a devida correlação entre adiantamentos, notas fiscais de saída, notas fiscais de entrada e declarações de importação. Desse modo, as conclusões acerca dos adiantamentos decorrem de informações prestadas pela própria AFIL.

Mas a fiscalização foi além da questão relativa à origem dos recursos empregados nas importações, apontando também todo o conjunto de indícios antes mencionado.

Nesse contexto, lavrou o auto de infração fundamentado na penalidade prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, 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);

(...)

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

A multa teve como base de cálculo o valor aduaneiro das Declarações de Importação, sendo incluída como sujeito passivo solidário a empresa A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS, identificada como real adquirente das mercadorias no relatório do procedimento especial de fiscalização formalizado no Processo nº 11128.009027/2008-11.

Feitos esses breves esclarecimentos, passo a analisar as alegações da atuada.

Ausência dos elementos caracterizadores da importação por conta e ordem

A recorrente sustenta a inexistência de importação por conta e ordem de terceiros, refutando a acusação de simulação constante do Auto de Infração.

Alega que o Fisco, sobre o qual recairia o ônus da prova, não teria demonstrado a existência de ocultação do real adquirente.

Argumenta que, em 63,64% das operações, os pagamentos foram realizados apenas após a emissão da fatura comercial, o que evidenciaria a realização das importações com recursos próprios e afastaria a alegada antecipação de valores por parte da adquirente.

Quanto às demais operações em que houve pagamento anterior à fatura, sustenta que tal circunstância, isoladamente, não é suficiente para caracterizar importação por conta e ordem, especialmente porque todas as mercadorias foram revendidas com margem de lucro, demonstrando atuação comercial própria.

Sustenta que não estão presentes os elementos caracterizadores da importação por conta e ordem, em razão de três pontos principais, a seguir tratados: a inexistência de adiantamento financeiro, a existência de margem de lucro e a documentação em nome da importadora.

Invoca entendimento do CARF no sentido de que a ausência de adiantamento descaracteriza a presunção de interposição fraudulenta.

Conclui, assim, pela improcedência da autuação e pelo afastamento da interposição fraudulenta prevista no inciso V, §§ 1º e 3º, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

4.1 Inexistência de adiantamento financeiro

A recorrente sustenta que não houve “adiantamentos” capazes de caracterizar importação por conta e ordem, pois os valores recebidos ocorreram, em regra, em datas posteriores ao faturamento das mercadorias, o que afastaria a presunção legal.

Argumenta que, no setor de alimentos (commodities perecíveis), é prática comum a venda das mercadorias ainda em trânsito (alto-mar), com fechamento de câmbio posterior ao recebimento dos clientes no mercado interno. Esse modelo é necessário para evitar custos elevados de armazenagem e perdas por perecimento.

Defende ainda que a coincidência entre os prazos de pagamento dos clientes e o prazo para liquidação do câmbio reflete apenas gestão financeira e logística eficiente, não podendo ser interpretada como fraude ou simulação sem provas concretas.

Explica que, após fechar a compra com o exportador, a importadora imediatamente busca clientes, e as negociações ocorrem durante o transporte das mercadorias, devido à sua natureza perecível.

Ressalta também falhas na fiscalização, que não indicou as datas dos pagamentos no mercado interno e utilizou dados incompletos. Em contrapartida, a empresa apresentou planilhas demonstrando as datas de recebimento.

Por fim, afirma que a comparação entre as datas de pagamento (parcial ou integral) e as *invoices* comprova que os valores foram recebidos após o faturamento. Destaca que eventual pagamento anterior à *invoice* ocorreu apenas em parte das operações (8 de 22 DIs), não sendo suficiente para sustentar sua caracterização como adiantamentos relacionados a importação por conta e ordem.

Acrescenta que precedentes administrativos reconhecem que pagamentos posteriores ao faturamento afastam a caracterização de adiantamento e de interposição fraudulenta.

Conclui, assim, que a posterioridade dos pagamentos em relação ao faturamento afasta a tese fiscal.

Entendo que tais argumentos não podem prosperar.

Embora seja relativa a presunção de que a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro seja por conta e ordem deste, o teor do art. 27 da Lei nº 10.637/2002 evidencia a intenção de o legislador munir a fiscalização aduaneira com um

mecanismo para coibir a ocultação de intervenientes na importação, baseado exclusivamente na identificação dos recursos empregados, atribuindo especial relevância a esse fator.

Sendo a presunção relativa, impõe-se ao contribuinte o ônus de elidi-la por meio da apresentação de provas idôneas e consistentes, que demonstrem de forma clara e documental a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados na operação, afastando qualquer dúvida quanto à natureza da importação. A apresentação de elementos insuficientes não é apta a desconstituir a presunção legal, que subsiste até que seja validamente infirmada.

A jurisprudência administrativa é consolidada no sentido de que, tratando-se de presunção relativa, incumbe ao contribuinte o ônus de produzir prova apta a afastá-la, especialmente quanto à comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados na importação.

MULTA. NATUREZA ADMINISTRATIVA/ADUANEIRA COM FOCO NA MERCADORIA EM FACE DO IMPORTADOR/EXPORTADOR OSTENSIVO.

A pena de perdimento da mercadoria, em decorrência da interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, é tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976. O objeto primário da reprimenda aduaneira à interposição fraudulenta é a apreensão da mercadoria em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática delituosa (artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66). A sanção decorrente da interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior (inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76) repercute na própria mercadoria, que, em tais casos, é expropriada do sujeito passivo, sendo tal inflição substituída pela multa equivalente ao valor dos produtos apenas nos casos em que inexistente a possibilidade de sua apreensão (vide parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 23). Realidade em que, comprovada a interposição fraudulenta de empresa constituída unicamente para intermediar operações de comércio exterior, legítima a exigência da multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76. **A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.** A irregular importação por encomenda caracteriza-se quando as operações de comércio exterior, promovidas por pessoa jurídica importadora, que adquire as mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, descumpra os requisitos e as condições estabelecidas na legislação para essa modalidade de importação, configurando, assim, interposição fraudulenta de terceiros. (Grifou-se)

(Processo 19482.000062/2007-59; Sessão 25/10/2017; Acórdão 3301-004.102)

A análise da escrituração contábil constante dos autos evidencia que a recorrente procedia ao registro dos adiantamentos recebidos de seus clientes vinculando-os diretamente às respectivas notas fiscais de saída, assim como registrava os pagamentos efetuados a fornecedores estrangeiros mediante vinculação às notas fiscais de entrada correspondentes.

A DRJ bem pontuou as seguintes circunstâncias acerca dos pagamentos:

Para a única fatura com pagamento antecipado, emitida por Olivícola Agro Industrial Don Salim SRL e objeto da DI nº 08/0611954, da NFe nº 10682 e da NFs nº 16337 – fls. 323 a 329, verifica-se no Livro Razão de fls. 335 e 336 que, em 17/04/2008, um dia após o embarque – fl. 327, a AFIL recebeu R\$ 55.111,55 de adiantamento da A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA referente à NFs nº 16337 e pagou a Don Salim R\$ 50.162,79 pelas mercadorias constantes da NFe nº 10682. Dividindo-se o valor da fatura, USD 30.255,00, pelo valor do pagamento a Don Salim, obtém-se a taxa de câmbio de 1,6580, coincidente com o valor de compra de dólar no dia 17/04/2008. Se utilizarmos essa taxa para calcular o valor da mercadoria, incluindo o frete consignado no CRT de fl. 327, USD 3.328,98, que é ônus do importador porque a negociação foi FCA, obtemos R\$ 55.682,23, montante bem próximo dos R\$ 55.111,55 de adiantamento feitos pela A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA nesta mesma data para adquirir mercadorias exportadas pela Don Salim.

(...)

Adicionalmente, as folhas do Livro Razão acostadas ao processo atestam que as contas bancárias estavam com frequência devedoras e que a AFIL utilizava os adiantamentos recebidos dos clientes para pagar os fornecedores das mercadorias importadas para eles.

A tabela a seguir relaciona, para cada DI objeto do lançamento, o fornecedor e as respectivas NFs de entrada, que foram utilizadas na escrituração contábil da AFIL para identificar o pagamento dos fornecedores das respectivas DIs:

DI	fornecedor	NFe	dt NFe	vl Nfe
08/0512810-1	Aceitunera Lunlunta	10471	08/04/2008	47.532,31
08/0518737-0	Establec. Robert	10481	09/04/2008	57.288,61
08/0525380-1	El Alto AS	10494	10/04/2008	61.580,61
08/0546897-2	Camino Del Inca	10538	15/04/2008	63.486,19
08/0577427-5	Puerto Seguro	10607	22/04/2008	53.276,84
08/0581151-0	Aceitunera Lunlunta	10611	22/04/2008	50.103,45
08/0582323-3	Camino Del Inca	10618	22/04/2008	59.056,54
08/0605337-7	Puerto Seguro	10657	25/04/2008	44.257,50
08/0606787-4	Establec. Robert	10672	25/04/2008	55.048,90
08/0611954-8	Don Salim	10682	28/04/2008	60.990,24
08/0617838-2	Juan Silverio Filizzola	10686	28/04/2008	45.737,75
08/0620970-9	Camino Del Inca	10695	29/04/2008	58.020,89
08/0624605-1	Puerto Seguro	10705	29/04/2008	49.659,65
08/0655965-3	Jose Nucete e Hijos	10763	06/05/2008	48.070,02
08/0673380-7	Andes Gourmet	10809	08/05/2008	61.272,07
08/0683901-0	Angel Cabrera	10848	09/05/2008	63.604,75
08/0690414-8	Puerto Seguro	10862	12/05/2008	51.871,24
08/0717287-6	Nuclex	10925	15/05/2008	55.544,75
08/0730603-1	Puerto Seguro	10950	19/05/2008	56.893,30
08/0730611-2	Puerto Seguro	10952	19/05/2008	48.206,89
08/0742207-4	Puerto Seguro	10974	20/05/2008	50.733,45

Com base no número das NFe referentes às DIs objeto do lançamento, foi possível verificar, nas folhas do Livro Razão da AFIL existentes no processo, diversos depósitos efetuados pela A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA no mesmo dia em que a AFIL efetuava pagamento aos fornecedores das mercadorias importadas por aquelas DIs em valores exatos ou bem aproximados aos adiantamentos recebidos.

Por exemplo, em 04/06/2008 – fl. 162, a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no valor total de R\$ 91.893,98 e a AFIL efetuou pagamentos a fornecedores de produtos adquiridos pela A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA por meio das DIs nº 08/0512810-1 (NFe 10471 - fornecedor Aceitunera Lunlunta) e nº 08/0512810-1 (NFe 10809 - fornecedor Andes Gourmet) no montante de R\$ 91.725,57:

(...)

O Razão de fl. 164 atesta que a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no valor total de R\$ 39.149,25 na mesma data em que a AFIL efetuou pagamento de R\$ 39.075,89 ao fornecedor da DI nº 08/0581151-0 (NFe 10611 - Aceitunera Lunlunta):

Da mesma forma, o Razão de fl. 299 atesta que a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no montante de R\$ 38.072,94 na mesma data em que a AFIL efetuou pagamento de R\$ 38.004,63 ao fornecedor da DI nº 08/0605337-7 (NFe 10657 - Puerto Seguro):

(...)

Em 02/02/2008 – fl. 372, a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no montante de R\$ 47.160,50 e a AFIL efetuou pagamento de R\$ 47.025,00 ao fornecedor da DI nº 08/080620970-9 (NFe 10695 - Camino del Inca):

(...)

Em 21/05/2008 – fl. 390, a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no montante de R\$ 42.130,00 e a AFIL efetuou pagamento de R\$ 42.130,96 ao fornecedor da DI nº 08/0624605-1 (NFe 10705 - Puerto Seguro):

(...)

Da mesma forma, em 29/05/2008 – fl. 410, a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA depositou R\$ 41.171,91 e a AFIL efetuou pagamento de R\$ 42.130,96 ao fornecedor da DI nº 08/0655965-3 (NFe 10763 - Jose Nucete e Hijos):

(...)

Em 02/06/2008 – fl. 507, a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no valor total de R\$ 81.792,59 e a AFIL efetuou pagamentos a fornecedores de produtos adquiridos pela A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA por meio das DIs nº 08/0730603-1 (NFe 10950 - fornecedor Puerto Seguro) e nº 08/0617838-2 (NFe 10686 - fornecedor Juan Silverio Filizzola) no montante de R\$ 81.592,49:

(...)

Em 09/06/2008 – fl. 527, a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA efetuou depósitos no montante de R\$ 40.550,42 e a AFIL efetuou pagamento de R\$ 40.476,15 ao fornecedor da DI nº 08/0730611-2 (NFe 10952 - Puerto Seguro):

(...)

Como se verifica, os depósitos da A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA foram necessários para que a AFIL conseguisse efetuar o pagamento, nas mesmas datas, para os fornecedores de mercadorias importadas por DIs destinadas à A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA e objeto do auto de infração em litígio.

A documentação acostada comprova que a maior parte desses pagamentos ocorria antes da emissão das faturas, e que, nos casos em que se verificavam após a data de emissão, sempre se encontravam dentro do prazo de pagamento previamente acordado, contado a partir da data do embarque, conforme estabelecido pelo Incoterm FCA (Free Carrier).

Cabe observar que, na modalidade FCA, a responsabilidade do exportador limita-se à entrega da mercadoria livre de ônus ao transportador, de modo que os custos de frete e demais encargos passam a ser de responsabilidade do importador, situação que evidencia que os valores adiantados se destinavam essencialmente a pagar o exportador.

Assim, constata-se que a recorrente adotava como prática habitual o procedimento em que os recursos necessários ao pagamento de fornecedores estrangeiros eram antecipados

pelo cliente A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS LTDA., com os valores devidamente registrados na contabilidade.

Não se trata de mera coincidência e sim de um ajuste consciente entre as partes, que converge com a situação prevista no art. 5º da IN/SRF nº 225/2002, qual seja, de que a operação de comércio exterior foi realizada por conta e ordem de terceiro.

Se realizada de forma isolada e ocasional, em tese, a prática de receber valores antes da liquidação do câmbio poderia ser considerada legal. Ocorre que, no presente caso, ela ocorreu de forma reiterada.

O lançamento objeto do litígio refere-se a declarações de importação integralmente direcionadas à A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS, sendo que, no processo nº 11128.009027/2008-11 - que originou o lançamento em exame - foram identificadas antecipações de clientes da ordem de **R\$ 45.000.000,00**. Tais fatos evidenciam que a operação não se deu em caráter eventual, mas sim como parte de uma rotina organizada entre a recorrente e clientes.

Além disso, é atípico que uma empresa que afirma atuar no mercado interno consiga obter de seus clientes adiantamentos por produtos que ainda não possuía em estoque, e que somente seriam embarcados e desembarcados posteriormente.

Cabe ressaltar que a realização de negócios entre pessoas jurídicas não se fundamenta apenas na confiança. Inclusive, a própria escrituração contábil exige a existência de documentos que sustentem as obrigações assumidas pelas partes. Assim, ocorrendo o ingresso de recursos no ativo da AFIL, em contrapartida ao registro em conta de passivo — decorrente de compromisso futuro de entrega de mercadorias —, o correto registro contábil da operação dependeria, necessariamente, de documentação que comprovasse ao menos a obrigação assumida.

Para a parte que antecipa valores, o aspecto essencial é a garantia de que, em caso de inadimplemento pela contraparte, haja instrumento jurídico apto a assegurar o cumprimento do acordado ou a reparação de eventuais prejuízos. Tal segurança decorre, obrigatoriamente, da formalização de contrato que reflita fielmente o negócio celebrado.

Dessa forma, a alegação de que as antecipações corresponderiam a sinais de negócio deveria estar amparada por contratos que detalhassem as operações efetivamente pactuadas, afastando qualquer dúvida quanto à natureza das transações realizadas entre a AFIL e sua cliente.

Essa dinâmica evidencia a efetiva importação mediante utilização de recursos de terceiros, reforçando a aplicação da presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, cabendo à contribuinte o ônus de comprovar, de maneira robusta e documental, que tais recursos não configuraram operação por conta e ordem de terceiros. O que não se verificou no presente caso.

Desse modo, o argumento de inexistência de adiantamento financeiro não se sustenta, razão pela qual não afasta a presunção legal de importação por conta e ordem de terceiro, disposta no art. 5º da IN/SRF nº 225/2002.

4.2 Existência de margem de lucro

Em relação à existência de margem de lucro, a recorrente defende que:

- i) As operações tiveram lucro na revenda das mercadorias, o que afasta a caracterização de importação por conta e ordem;
- ii) Nas operações por conta e ordem de terceiros, a importadora não auferiu lucro, apenas repassa custos;
- iii) Como houve diferença positiva entre valor de entrada e de saída, isso indicaria operação própria, e não mera intermediação;
- iv) Cita jurisprudência administrativa.

Entendo que tais argumentos não se sustentam, pelas razões a seguir.

A margem de lucro alegada considerou apenas os valores das notas fiscais de entrada e saída, desconsiderando custos essenciais à importação por conta própria.

Por exemplo, o valor da nota fiscal de entrada corresponde ao valor aduaneiro mais tributos, não incluindo o frete no território nacional, que é custo inerente e relevante.

Além disso, outros custos inerentes à atividade de importação foram ignorados, tais como: despesas com pessoal especializado em comércio exterior; custos administrativos e operacionais; estrutura necessária para negociação com fornecedores estrangeiros; custos financeiros e riscos cambiais; despesas logísticas (transporte, desembarço, armazenagem e entrega); manutenção de equipes de compras, vendas e suporte administrativo.

Assim, a margem de lucro alegada revelou-se artificial e inconsistente.

Não obstante, ainda que existente, a margem de lucro não constitui elemento apto a afastar a presunção de importação por conta e ordem prevista no art. 5º da IN/SRF nº 225/2002 (art. 27 da Lei nº 10.637/2002), uma vez que o critério determinante é a origem dos recursos empregados na operação, e não o resultado econômico obtido pelo importador.

Assim, além de não ser apta a descaracterizar a importação por conta e ordem de terceiros, a alegada margem de lucro nas operações também não se mostra consistente, uma vez que desconsidera custos relevantes e inerentes às importações realizadas por conta própria.

4.3 Documentação em nome da importadora

A recorrente alega que todos os documentos da importação (fatura comercial, conhecimento de carga, DI) estão em nome da própria empresa, indicando que ela foi a real adquirente e responsável pela negociação com o exportador.

Diz que a cliente A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS teria atuado apenas como compradora no mercado interno e que não há contrato, prova de vínculo ou evidência de que a cliente tenha sido a real adquirente desde a origem. Ainda que admitida a existência de "adiantamentos", fato é que eles são apenas a antecipação do pagamento de uma compra no mercado interno (sinal), ao menos para 63,64% (14 das 22 DI).

Sustenta que o ônus da prova caberia ao Fisco, que deveria demonstrar de forma inequívoca a ocultação do real adquirente, o que não teria ocorrido.

Invoca precedentes administrativos para reforçar que a mera indicação de financiamento por terceiro não é suficiente para caracterizar a importação por conta e ordem, sendo necessária a comprovação de que este terceiro seja o efetivo adquirente das mercadorias.

Conclui, assim, pela improcedência da autuação diante da ausência de provas de interposição fraudulenta.

Tais argumentos não podem prosperar.

De início, cabe observar que, em casos de fraude e simulação, a intenção dos agentes é justamente ocultar a realidade fática, por meio de provas materiais que aparentam a relação que se pretende fazer crer verdadeira, mas que foi engendrada unicamente para dissimular os fatos. Por isso, a verdade fática deve prevalecer em relação à realidade formal.

Nesse sentido, a auditoria fiscal revelou que a recorrente não atuava como importadora independente, tendo em vista os seguintes fatos, em síntese:

a) A inexistência de atividade típica de comércio

A recorrente não exercia atividade mercantil própria de revendedora, evidenciada pela ausência de formação de estoque, pela vinculação prévia das operações a clientes determinados, pela comercialização das mercadorias antes mesmo do embarque no exterior e pela margem de lucro artificial e inconsistente, como abordado neste voto. Ademais, verifica-se que as notas fiscais de entrada e de saída eram emitidas na mesma data do desembarço aduaneiro, o que reforça a inexistência de circulação própria de compra e venda. A recorrente sequer negou a emissão de notas fiscais de entrada e de saída no mesmo dia do desembarço da DI.

b) A ausência de estrutura operacional compatível

Constatou-se que a empresa não dispunha de estrutura física adequada ao armazenamento de mercadorias, as quais sequer transitavam por seu estabelecimento, sendo encaminhadas diretamente ao adquirente final. Tal circunstância revela a inexistência de atuação material na cadeia de circulação dos bens. Frise-se que a recorrente sequer negou possuir estrutura física insuficiente para armazenagem das mercadorias importadas e ter entregado

mercadorias diretamente ao adquirente, sem passar pelo estabelecimento importador.

c) A inexistência de assunção de risco comercial

A recorrente não assumia os riscos inerentes à atividade comercial, tendo em vista o recebimento antecipado da quase totalidade dos valores envolvidos nas operações. Os adiantamentos foram admitidos e justificados como sendo sinal de negócio, mas não foi apresentado qualquer contrato ou documento formalizado à época que retratasse as condições da transação comercial e os deveres e garantias das partes, nem mesmo registros informais, como *e-mails*. Em operações dessa magnitude, é razoável exigir um nível mínimo de formalização, cuja ausência constitui indício relevante de simulação ou ocultação da realidade negocial.

d) Caráter reiterado das operações

A conduta apurada não se restringe a evento isolado, mas revela padrão sistemático e reiterado, identificado em diversas declarações de importação, todas com características semelhantes, inclusive quanto à prática de antecipações financeiras. Tal habitualidade afasta qualquer alegação de eventualidade ou excepcionalidade.

Esses fatos evidenciam que as operações de importação foram, de fato, da A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS, e não da AFIL, sendo esta utilizada apenas como um instrumento formal, cedendo seu nome e documentação para possibilitar que a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS realizasse as importações sem constar nas declarações aduaneiras, caracterizando uma típica operação de comércio exterior realizada por terceiro de forma acobertada.

Importante destacar que, no âmbito do Direito Tributário, tanto a simulação como a ocultação são caracterizadas como fraude, conforme expressa disposição do art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nessas condições, considerando que o conjunto probatório demonstra que a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS foi a real adquirente, a existência de documentação em nome da importadora não afasta a caracterização de interposição fraudulenta. Ao contrário, a corrobora, pois contribui para distorcer os fatos apurados.

Com base em todo o exposto, conclui-se que a AFIL atuou como interposta fictícia, ao passo que a A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS se configurou como a real adquirente das

mercadorias. Verifica-se, portanto, a ocorrência de ocultação deliberada na declaração de importação, caracterizando hipótese de interposição fraudulenta.

Como bem abordado no Relatório de Fiscalização, e no acórdão da DRJ, a prática de apresentar como próprias operações que, na realidade, eram realizadas por conta e ordem de terceiros, pode gerar vantagens indevidas a esses terceiros, como a distorção dos mecanismos de controle aduaneiro e de gestão de risco das importações, a possibilidade de utilização de recursos de origem não identificada, a burla aos requisitos de habilitação no comércio exterior e aos controles do Siscomex, bem como a proteção patrimonial do real beneficiário contra a responsabilização tributária e penal.

Além disso, tal prática pode viabilizar a evasão de tributos, como IPI, PIS/PASEP e COFINS, ao afastar artificialmente a condição de contribuinte daquele que efetivamente auferes os benefícios econômicos da operação.

Dessa forma, uma vez demonstrado que as importações foram realizadas para atender à A OLIVA COMÉRCIO DE LATICÍNIOS, na condição de adquirente previamente determinada, a qual deveria constar na declaração de importação, o fato de a documentação estar em nome da importadora AFIL não afasta a caracterização da interposição fraudulenta, mas, ao contrário, reforça sua ocorrência.

5 JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA

No que se refere às decisões mencionadas na defesa, cabe destacar que as jurisprudências administrativas apresentadas se mostram inócuas, uma vez que não há fundamento legal que atribua aos acórdãos proferidos pelos órgãos julgadores eficácia normativa. Assim, tais decisões não se configuram como normas complementares do Direito Tributário, conforme dispõe o art. 100, inciso II, do CTN.

Portanto, depreende-se que não são passíveis de serem estendidos genericamente ao caso concreto, eis que são estritamente aplicáveis ao contencioso administrativo dos processos administrativos relacionados aos referidos acórdãos e tão somente se vinculam aos fatos e as partes envolvidas naqueles litígios.

6 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

