



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.722884/2013-60
ACÓRDÃO	3002-004.297 – 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.

PENALIDADE DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS E MULTA SUBSTITUTIVA. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, correspondente a 10% (dez por cento) do valor da operação, em razão da cessão do nome, não obsta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, decorrente da conversão da pena de perdimento dos bens, conforme estabelecido no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

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.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA NO AUTO DE INFRAÇÃO. PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, não havendo que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 13/11/2012

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os recursos voluntários apresentados por RF Importação Exportação e Comércio Ltda. e Nacom Goya Industria e Comercio de Alimentos Ltda.; rejeitar as preliminares; e, no mérito, negar-lhes provimento.

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 **auto de infração** lavrado para a exigência de **R\$ 221.164,19 de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento**.

A autuação encontra-se descrita e detalhada em Relatório de Fiscalização (fls. 11/25), referindo-se à apuração de que as operações objeto das Declarações de Importação nºs 08/0207943-6, 08/0657321-4, 08/0692457-2, 08/0745339-5 e 08/0877219-2 foram irregularmente registradas como próprias, posto que teriam ocorrido por conta e ordem da pessoa jurídica NACOM GOYA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ 61.724.241/0001-78, que foi reputada como sendo sujeito passivo solidário. A multa foi fundamentada no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. A autoridade fiscal baseia o lançamento em relatório de fiscalização efetuada sob o Mandado de Procedimento Fiscal -MPF nº 08.1.78.00-2008-00168-0, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11128.009227/2008-11, do qual transcreve trechos. Às fls. 26/27, consta Termo de Sujeição Passiva Solidária, em relação à pessoa jurídica NACOM GOYA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ 61.724.241/0001-78.

Cientificada em 29/05/2013 (fl. 462), a **AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA**, por intermédio de procuradora (fl. 518), apresentou, tempestivamente, em 28/06/2013, impugnação (fls. 472/517), instruída com documentos (fls. 518/618), a seguir sintetizada.

Preliminarmente, argui decadência do direito de lançamento em relação às DI nºs 08/0207943-6, 08/0657321-4 e 08/0692457-2, considerando que ocorreu há mais de cinco anos do fato gerador, o registro das Declarações de Importação, fundamentando-se nº art. 753 do Regulamento Aduaneiro e nos arts. 150, § 4º, e 156 do Código Tributário Nacional – CTN. Pontua que, no caso, o auto de infração foi lavrado em 20/05/2013, ao passo que as DI foram registradas em 11/02/2008, 06/05/2008 e 12/05/2008. Cita jurisprudência.

Alega haver nulidade, em face de cerceamento de direito de defesa, por violação do disposto no art. 9º, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que o procedimento não foi instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração aventada, de interposição fraudulenta. Diz que, não tendo sido apresentados os documentos que comprovariam a infração, como notas fiscais, extratos da DI e demais documentos de importação, não tem como se defender das supostas irregularidades. Pondera que nas cópias, anexadas pela fiscalização, de volumes do Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11 inexistem documentos referentes aos fatos questionados, mas apenas notas fiscais e extratos bancários selecionados por amostragem, destacando que naquele procedimento a autoridade fiscal reputou necessária, para a pena de perdimento a ser efetuada, a juntada da totalidade da documentação probatória correspondente. Transcreve jurisprudência, defende que na hipótese de acusação de fraude o ônus da prova é do fisco e descarta a hipótese de a prova ser suprida por declaração da autoridade fiscal.

Também como razão de nulidade, questiona a possibilidade de a autuação ter como base exclusivamente relatório originado do encerramento da fiscalização

concernente à Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002. Argumenta que a fiscalização adota as conclusões daquele procedimento como premissas de fato irrefutável e invencível, de que teria se utilizado de recursos de terceiros em todas as suas importações registradas como sendo por conta e risco próprios. Para a pena de perdimento, citando o art. 11 da IN SRF nº 228, de 2002, alega ser necessária a caracterização e comprovação da ocultação do verdadeiro sujeito passivo. Aventa violação da autonomia dos procedimentos fiscais, ao se valer das conclusões daquele sem provar e sem analisar os pagamentos efetuados. Ainda que admitida a prova emprestada, defende que a fiscalização deveria demonstrar que para a operação teriam sido utilizados adiantamentos, que apenas gera presunção relativa de importação por conta e ordem. Transcreve julgados administrativos para corroborar suas teses.

Suscita ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas, em violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, por não serem apresentados dados concretos que demonstrem a suposta prática de interposição fraudulenta na importação objeto do lançamento, mas apenas compilação das conclusões de outro procedimento de fiscalização. Reclama a necessidade de demonstrar que para a operação objeto dos autos haveria alguma irregularidade, alegando se tratar de hipótese de nulidade. Transcreve jurisprudência.

No mérito, pondera que a conclusão fiscal, de que a importação teria sido realizada por conta e ordem de terceiros, em face de supostos recebimentos de adiantamentos, tem suporte em relatório de procedimento especial de fiscalização, não havendo análise relativa ao caso concreto.

Ressalta ser comum no comércio exterior o fornecimento de arras ou sinal, como forma de garantia da realização do negócio jurídico, defendendo não configurar o adiantamento, por si só, a prática de qualquer ilícito.

Afirma que a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, é relativa, inexistindo interposição fraudulenta quando o Fisco não consegue demonstrá-la com base em sólido suporte probatório, especialmente na hipótese de “interposição real”. Diz inexistir nos autos prova da ausência de capacidade econômica para a realização das importações por conta própria, tampouco foi efetuada correlação entre os supostos adiantamentos e a importação.

Aponta a margem de lucro como uma das provas de que a operação não configura importação por conta e ordem, citando julgados administrativos a esse respeito e os arts. 86 a 88 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

Defende que, na hipótese em análise, toda a negociação de importação foi efetuada pela AFIL, tratando-se eventuais adiantamentos de antecipação de pagamento de compra no mercado interno. Destaca que a fatura comercial e o Bill of Landing (BL) encontram-se em seu nome, real adquirente das mercadorias, dizendo reproduzir as informações relativas às DI não alcançadas pela decadência e sugerindo, quanto às demais, caso afastada a decadência, a realização de diligência para eventual demonstração das informações e explicitação minuciosa

doas aspectos envolvidos, sob pena de cerceamento, acrescentando que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus de afastar a veracidade dos documentos. Aduz que as circunstâncias não se amoldam ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, que trata das características essenciais da importação por conta e ordem, e afastam a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002. Também indaga se o exportador emitiria fatura comercial e encaminharia mercadoria a uma empresa que não seria a responsável por honrar os compromissos contratuais assumidos. Transcreve excertos de julgados relativos a importações efetuadas pela AFIL em que se discutiram lançamentos em face de importações sob as mesmas condições.

Diz que a comparação entre as datas de compra no exterior e do embarque das mercadorias com a data dos supostos adiantamentos é prova cabal da inexistência de irregularidade. Sustenta que as mercadorias objeto dos autos são alimentos que, em regra, são vendidos quando estão em alto-mar, razão pela qual o fechamento do câmbio ocorre em data posterior ao recebimento de seus clientes no mercado nacional; pondera que o fato de os pagamentos vencerem no prazo que a importadora tem para liquidar o câmbio não constitui ilegalidade alguma, tratando-se de questão relativa à gestão comercial e financeira, não se podendo confundir planejamento financeiro e logística de venda com fraude ou simulação. Descreve que, tão logo a comprova é fechada com o exportador, procura seus clientes para a oferta dos produtos, que porquanto perecíveis, precisam ser rapidamente comercializados. Ressalta que a fiscalização sequer informou as datas em que ocorreram os pagamentos pela adquirente dos bens no mercado interno, limitando-se a transcrever o relatório de outra fiscalização e citar pagamentos de DI que não é objeto dos autos.

Aduz que, da comparação das datas do primeiro pagamento ou do pagamento integral das notas fiscais com as datas da *invoice* e do conhecimento de transporte internacional (o que exemplifica, ressaltando, caso afastada a decadência e se entenda necessária a demonstração de tais datas, a realização de diligência), constata-se que não houve adiantamentos.

Frisa que a interposição fraudulenta e a falsificação de documento exigem a comprovação da fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência.

Observando que os produtos importados não estavam sujeitos ao Imposto Sobre Produtos Industrializados, salienta que não houve comprovação de dano ao erário, condição necessária para a aplicação da pena de perdimento e sua conversão em multa.

Na hipótese de restarem afastados os argumentos esposados, alega que, ainda assim, o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista a inobservância do disposto na Lei nº 11.488, de 2007, que determina que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do

valor da operação acobertada, pela qual já foi autuada, conforme Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11.

Ao final, faz síntese das razões de impugnação, protestando pela ulterior juntada de documentos, em atenção ao princípio da verdade material, e solicita que o resultado do julgamento seja pessoalmente comunicado aos seus procuradores.

Cientificada, por via postal, em 17/06/2013 (fls. 465 e 469), **NACOM GOYA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA**, por intermédio de procuradora (fl. 648), apresentou, tempestivamente, em 15/07/2013, impugnação (fls. 621/645), instruída com documentos (fls. 646/693), a seguir resumida.

A título de “verdade dos fatos”, questiona a existência de liame jurídico e correlação entre as sanções que lhe são impostas e os atos que culminaram no Processo Administrativo nº 11128.009024/2008-11, suscitando afronta aos princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal), da legalidade estrita (art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999 c/c o art. 37, caput, da Constituição Federal) e da individualização da pena (art. 5º, XLV, da Constituição Federal).

Contesta a prática de interposição fraudulenta, alegando que a importação foi efetivada de forma regular e por conta própria, considerando os documentos da operação, como Declaração de Importação, pagamento de tributos, conhecimento de transporte e fatura comercial, apontam como adquirente a AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA, com seus próprios recursos e por seu risco.

Aduz que colaciona documentos que comprovam que não houve adiantamento de valores para a nacionalização das mercadorias, observando que a AFIL arcou com todos os riscos e custos das operações de importação.

Salienta que, conforme tabela, os pagamentos à AFIL foram superiores aos dos valores aduaneiros das importações e posteriores ao registro da DI, o que entende descaracterizar a infração. Observa que a margem de lucratividade praticada pela AFIL seria de 23,54%. Considera restar evidenciado que a AFIL adquiriu as mercadorias no exterior, fazendo-o em seu nome e sendo responsável pelo fechamento e liquidação do contrato de câmbio com recursos próprios, para, em seguida, vendê-las no mercado interno, com significativa margem de lucro.

Argumenta, ademais, que a fiscalização baseou-se em meras presunções, utilizando-se da expressão “por amostragem” e especificando adiantamentos em relação a operações de milho de pipoca, que não são objeto das DI de que trata o lançamento. Pugna, nesse contexto, pela nulidade do lançamento.

Diz que os documentos que instruem a impugnação comprovam que as operações de importação são regulares, assim como as posteriores vendas das mercadorias nacionalizadas, com significativa diferença de valores.

Suscita nulidade, em face de o lançamento ser baseado em “meras deduções”, utilizando parâmetros de outras DI, em desrespeito ao princípio da verdade real e da legalidade estrita. Pondera que a fundamentação utilizada pela fiscalização restou baseada em indícios e presunções, sem haver demonstração de provas contundentes a qualificar qualquer ato temerário por parte da empresa impugnante.

Discorre sobre o princípio da legalidade objetiva a que está sujeita a Administração Pública, pugnano pela necessidade de observância do devido processo legal e da busca da verdade real, acrescentando que a reprodução literal da análise de outras operações de importação que não têm correlação com os autos também ofende ao princípio da individualização da pena.

Alega que o procedimento de fiscalização foi instaurado em face de pessoa jurídica distinta não lhe sendo oferecida a possibilidade de contraditório e ampla defesa e não lhe sendo concedida a oportunidade de apresentar documentos ou alegações, implicando nulidade. Destaca que, por presunção de inocência, somente poderia ser havida por violadora da ordem jurídica com base em fatos e dados consistentes e incontroversos.

No mérito, sustenta que não há comprovação da interposição fraudulenta de terceiros e ocultação do real adquirente. Aduz que não houve tipo algum de adiantamento de valores, tendo as importações sido realizadas por conta própria da AFIL, com a posterior venda dos produtos no mercado interno.

Discorre acerca dos conceitos de fraude, simulação, conluio e interposição, citando o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, além de dicionaristas, refutando a aplicação das definições correlatas ao caso concreto e arguindo falta de embasamento do lançamento em face da ausência de nexo de causalidade entre o fato ocorrido e o dispositivo legal capitulado como infringido.

Considera que para a aplicação da pena de perdimento convertida em multa deveria haver fraude ou simulação, conluio e dano ao erário, elementos que refuta estarem configurados, tendo em vista não haver adiantamento de valores e/ou financiamento das operações de importação, destacando as diferenças entre os valores das operações de importação e das notas fiscais de saída da AFIL. Diz que todos os pagamentos foram realizados após a emissão das notas fiscais.

Argumenta que a autoridade fiscal não trouxe dado algum referente às datas dos pagamentos, além de os fatos descritos não espelharem a fiscalização em comento, sendo genéricas e sem fundamento lógico, não se comprovando que os recursos utilizados nas operações de importação eram da impugnante, não restando comprovada a interposição fraudulenta de terceiros. Defende que não houve pessoa jurídica oculta na operação de importação e que todos os tributos incidentes e decorrentes da venda da AFIL para a NACOM foram recolhidos. Conclui não haver prova alguma de irregularidade cometida pela impugnante, mas tão somente especulação sobre fatos relacionados a outras Declarações de Importação.

Na seqüência diferencia as importações por conta própria e por conta e ordem de terceiros, salientando que, no caso, todos os custos e riscos do negócio foram suportados pela AFIL, que revendeu as mercadorias no mercado interno.

Pugna pela impossibilidade de responsabilização solidária da impugnante em relação às operações de importação realizadas pela AFIL, por não ter sido responsável legal e contratual pela negociação das mercadorias. Considera que tampouco restou comprovada a responsabilidade pelos documentos irregulares apresentados à Receita Federal, tendo em vista que a fiscalização não logrou êxito em lhe imputar a culpabilidade pelas infrações aduaneiras, tanto que no curso da fiscalização sequer foi intimada a apresentar documentos ou justificativas. Questiona a lógica da responsabilização solidária, negando ingerência ou interesse nas relações comerciais da AFIL e na emissão dos documentos de importação.

Defende que a responsabilidade pela infração apontada não é objetiva, a teor dos arts. 136 e 112, II e III, do Código Tributário Nacional – CTN.

Considera que, a partir da análise dos documentos colacionados, é cristalino verificar que não houve irregularidade nas operações de importação por conta própria realizadas pela AFIL, não havendo subsunção dos fatos à norma que institui a infração de interposição fraudulenta de terceiros, inexistindo, por consequência, responsabilidade solidária, o que afasta a aplicação dos arts. 32, parágrafo único, III, e 95, V e VI, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Alega que também não houve dano ao erário, tendo em vista que as importações dizem respeito a alimentos (azeitonas) que não estão sujeitas ao IPI, o que afastaria a hipótese de contribuinte “equiparado a industrial”, restando inviável a pena de perdimento pela prática de interposição fraudulenta de terceiros de que trata o art. 23, V, § 3º, do Decreto nº 1.455, de 1976, e o art. 689, V, do Regulamento Aduaneiro.

Suscita a aplicação de lei mais benéfica, ponderando que, se à AFIL é imputada a condição de ter cedido o nome na importação, trata-se de hipótese de multa de 10% do valor da operação, a teor do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, e não do art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976. Defende que a conduta ilícita em ambos dispositivos legais é a mesma, pugnando pela aplicação do art. 112 do CTN. Cita jurisprudência.

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 06-64.921, da 4ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 13/11/2012

MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE. DIREITO DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O direito de impor penalidade de natureza administrativa relativa à legislação aduaneira extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos a contar da data da infração.

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.

DIREITO DE DEFESA E DE CONTRADITÓRIO.

O direito de contraditório e de ampla defesa é observado, no âmbito do processo administrativo fiscal, a partir da faculdade de impugnar o lançamento.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação, na importação, do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Como é distinta a natureza da multa por cessão de nome e a da multa substitutiva da pena de perdimento, a existência de lançamento daquela, em outro processo, não constitui razão impeditiva da aplicação dessa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão em 08/02/2019, por meio do Edital Eletrônico nº 005451246 (fl. 740), o sujeito passivo RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. apresentou recurso voluntário em 03/01/2019 (fl. 748), requerendo provimento para julgar improcedente o Auto de Infração, com base no art. 59 do Decreto 70.235/72, diante da falta de comprovação de interposição fraudulenta pelo Fisco.

Cientificado da decisão em 24/01/2019 (fl. 747), o sujeito passivo NACOM GOYA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA. apresentou recurso voluntário em 22/02/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada (fl. 761), requerendo o seu recebimento para, preliminarmente, declarar a nulidade do auto de infração e desconstituir o crédito tributário, diante da ilegitimidade passiva e da ausência de comprovação da infração. Subsidiariamente, no mérito, pede o reconhecimento da inexistência de base legal e probatória para a penalidade por

interposição fraudulenta. Ao final, requer a anulação e cancelamento do auto de infração, com afastamento de quaisquer sanções.

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

Os recursos de RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. e NACOM GOYA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA. são tempestivos e atendem às demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

3 PRELIMINARES

3.1 Sujeito passivo solidário Nacom Goya Industria e Comercio de Alimentos Ltda.

3.1.1 Nulidade do auto de infração

O sujeito passivo solidário NACOM GOYA sustenta a nulidade do auto de infração ao argumento de que a fiscalização se baseou indevidamente em “prova emprestada” de outro processo, sem lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa, violando o devido processo legal.

Afirma que a importação ocorreu de forma regular e por conta própria da importadora AFIL, comprovada por documentos da operação, inexistindo repasse de recursos financeiros ou elementos que caracterizem interposição fraudulenta.

Defende, assim, que o lançamento se apoia em meras presunções e carece de apuração fiscal rigorosa, o que impõe a nulidade do auto de infração.

Não assiste razão a recorrente.

As alegações apresentadas não tratam de possíveis nulidades do auto de infração, mas sim de questões de mérito, isto é, de discordância quanto à prova e à caracterização da infração. Em síntese:

- Cerceamento de defesa não configurado: a alegação de falta de provas suficientes não implica nulidade. Se as provas forem frágeis, isso leva à eventual improcedência do lançamento no mérito, e não ao reconhecimento de cerceamento. Além disso, o direito de defesa foi efetivamente exercido pelas partes.
- Discussões sobre provas e fundamentação são de mérito: críticas ao uso de presunções, à utilização de elementos de outro procedimento fiscal ou à suposta ausência de descrição detalhada da infração não configuram vícios preliminares, mas divergências sobre a consistência da acusação fiscal, que devem ser analisadas no mérito.
- Inexistência de prejuízo à compreensão da autuação: o lançamento identificou a operação questionada de forma suficiente, e as próprias manifestações das partes demonstram que compreenderam o objeto da autuação, afastando alegação de prejuízo ao contraditório.
- Contraditório e ampla defesa observados no momento adequado: tais garantias passam a valer plenamente após o lançamento, com a abertura de prazo para impugnação. Como houve lançamento válido e defesa exercida nos termos legais, não houve violação ao devido processo legal.

Assim, as preliminares não apontam irregularidades aptas a anular o lançamento, mas apenas discordâncias quanto à prova e à caracterização da infração, matérias próprias da análise de mérito.

Tais alegações não são causa de nulidade do lançamento fiscal, a teor da previsão contida nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente e à inobservância dos pressupostos legais para a lavratura do auto de infração. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nesse sentido, as ementas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

As causas processuais para invalidação do lançamento se resumem à incompetência do autuante e à inobservância dos pressupostos legais para a lavratura do auto de infração, o que não se verifica nos autos. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. **(acórdão 3002-003.745)**

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 11/03/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais, o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento e inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972. **(acórdão 3003-002.547)**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/03/2007

AI. NORMAS LEGAIS PARA SUA LAVRATURA. OBSERVÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se caracteriza o cerceamento do direito de defesa quando o fiscal efetua o lançamento em observância ao art. 142 do CTN, demonstrando a contento todos os fundamentos de fato e de direito em que se sustenta o lançamento efetuado, garantindo ao contribuinte o seu pleno exercício ao direito de defesa. **(acórdão 2402-005.188)**

Portanto, não vislumbrando lavratura por pessoa incompetente e inobservância dos pressupostos legais para a lavratura do auto de infração, rejeito as preliminares suscitadas.

3.1.2 Ineficácia da prova emprestada

A responsável solidária NACOM GOYA sustenta a nulidade do auto de infração ao argumento de que o lançamento foi fundamentado exclusivamente em “prova emprestada” oriunda de outro processo administrativo, sem relação direta com as operações objeto da autuação.

Afirma que a fiscalização utilizou dados de situações distintas, inclusive notas fiscais, produtos e valores que não correspondem às operações da recorrente, baseando-se apenas em indícios e presunções.

Alega ainda que não lhe foi assegurado o contraditório e a ampla defesa no processo originário, pois a investigação ocorreu em procedimento envolvendo terceiro (AFIL), sem sua participação. Defende que a utilização de prova emprestada exige observância do contraditório no processo de origem, o que não teria ocorrido.

Sustenta, com base no art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e em jurisprudência do CARF, que o auto de infração deve ser instruído com provas próprias e suficientes da materialidade da infração, não sendo admissível a constituição do crédito tributário com base em presunções ou elementos de outros processos.

Por fim, alega violação aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, requerendo o reconhecimento da nulidade da autuação.

Não há como se acolher a tese levantada pela parte.

O processo administrativo fiscal admite a utilização de prova produzida em processo diverso, assim como o novo Código de Processo Civil especifica a prova emprestada e cristaliza no texto legal o entendimento de que se deva garantir o exercício do contraditório, *in verbis*:

Lei nº 13.105, de 2015

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

Desta forma, qualquer prova pertencente a outro processo pode ser utilizada em caso de relevância e utilidade, desde que o pleno exercício do contraditório seja assegurado no processo para o qual se translada a prova. Desnecessário, inclusive, que haja identidade de partes, como no presente caso. Nesse sentido, a jurisprudência é pacífica:

PROCESSUAL CIVIL. (...) PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. (...) AGRAVO DESPROVIDO.

(...)

2. Conforme entendimento assente nesta Corte Superior, "**em vista das reconhecidas vantagens da prova emprestada no processo civil, é recomendável que essa seja utilizada sempre que possível**, desde que se mantenha hígida a **garantia do contraditório**. No entanto, **a prova emprestada não pode se restringir a processos em que figurem partes idênticas**, sob pena de se reduzir excessivamente sua aplicabilidade, sem justificativa razoável para tanto" (REsp 617.428-SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, Corte Especial, DJe de 17/6/2014).

A simples leitura dos autos revela a observância do contraditório, inclusive em relação à prova em questão a qual foi considerada emprestada, tendo a contribuinte apresentado defesa e produzido as provas que considerou cabíveis.

Cabe ressaltar que é controverso que tal prova seja emprestada, tendo em vista que foi produzida para processo (Processo nº 11128.009027/2008-11), que trata da mesma organização negocial em suas diferentes vertentes, por meio 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.

Destarte, rejeita-se a preliminar.

3.1.3 Ilegitimidade passiva

Em síntese, a recorrente sustenta sua ilegitimidade para figurar no auto de infração, afirmando que não possui qualquer vínculo com as supostas fraudes nas importações, tendo apenas adquirido mercadorias no mercado interno após a nacionalização, sem participação ou dolo.

Argumenta que não houve adiantamento de valores nem atuação como real adquirente, sendo indevida a imputação de interposição fraudulenta, baseada apenas em presunções.

Defende que as operações foram realizadas regularmente pela importadora AFIL, devidamente identificada, inexistindo ocultação de adquirente ou benefício à recorrente.

Por fim, invoca os princípios da presunção de inocência e da intranscendência da pena, citando jurisprudência do CARF, para afastar sua responsabilização e requer sua exclusão do auto de infração.

Sem razão a recorrente.

A esse respeito, por concordar com os fundamentos do acórdão recorrido, não contestados expressamente pela recorrente, adoto-os como minhas razões de decidir, transcrevendo-os a seguir, com a devida vênia:

Sujeição passiva solidária

A impugnante NACOM GOYA insurge-se contra a possibilidade de “responsabilização solidária”, atribuindo à AFIL as operações de importação e eventuais documentos irregulares apresentados. Aponta como demonstração da tese o fato de não haver sido intimada a apresentar documentos ou justificativas, questionando a lógica da responsabilização e acrescentando que responsabilidade pela infração não é objetiva.

Note-se que no caso a hipótese não é de responsabilidade por ato de terceiros, mas de coautoria, fundada na apuração de *“ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de /responsável pela operação, mediante fraude ou*

simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros”, nos termos do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação da Lei nº 10.637, de 2002. Não se trata de responsabilização solidária, mas de sujeição passiva solidária, concorrendo tanto o importador como o adquirente pelos atos tidos como infracionais.

É inegável que ambos, importador ostensivo e adquirente oculto, têm interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação, configurando-se a sujeição passiva solidária, a luz do art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

O instituto da sujeição passiva solidária atende aos interesses do Fisco, na busca de se exigir o adimplemento da obrigação. Este instituto está previsto no art. 124 do CTN, em que seu inciso primeiro determina a solidariedade quando os sujeitos estão na mesma relação obrigacional. Havendo interesse comum das pessoas que participam da situação que origina o fato gerador, há solidariedade passiva.

Quanto ao inciso segundo, que atribui à lei especificar quem também é responsável solidário, denota-se que as pessoas que não tem interesse comum podem ser solidariamente responsáveis pelo adimplemento da obrigação.

Especificamente em relação à responsabilidade por infrações, o artigo 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, é inequívoco ao determinar que:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

Portanto, responde também pela infração a pessoa, física ou jurídica, que realiza, conjuntamente com outra ou outras, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato,

fato ou negócio que dá origem à tributação, ou seja, todas as pessoas que tiram uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado.

Também são solidários, pela lei específica, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração, ou dela se beneficie e, ainda, quem promova o despacho da mercadoria, o adquirente e o encomendante de mercadoria de procedência estrangeira (art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966).

Portanto, descabe acolher a contestação quanto a ilegitimidade passiva.

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 NACOM GOYA, 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 apresentadas pela autuada e pelo sujeito passivo solidário.

4.1 Sujeito passivo solidário Nacom Goya Industria e Comercio de Alimentos Ltda.

4.1.1 Ausência de elementos caracterizadores de irregularidades

O sujeito passivo solidário alega que o Fisco, sobre o qual recairia o ônus da prova, não teria comprovado a ocorrência dos seguintes elementos: adiantamento de valores, simulação do negócio jurídico, dolo, individualização da pena, responsabilidade e a imputação da infração de ocultação do real interessado, razão pela qual o auto de infração deve ser julgado improcedente.

Ausência de comprovação de adiantamento de valores

A recorrente sustenta que os documentos do processo comprovam que adquiriu as mercadorias no mercado interno, após a nacionalização, inexistindo qualquer adiantamento de recursos ou participação nas operações de importação realizadas pela AFIL.

Quanto ao adiantamento de recursos, diz (fls. 775/776):

“nas operações importações realizada pela Importadora AFIL não se operou qualquer tipo de interposição fraudulenta e sequer qualquer tipo de adiantamento de valores, NÃO havendo ingresso de recursos da empresa Recorrente a título de adiantamento para custear a operação por conta própria do sujeito passivo (...)

no caso em tela não houve a configuração de qualquer desses elementos, haja vista que não houve adiantamento de valores e/ou financiamento das operações de importação, nem tão pouco tentativa de qualquer fraude/simulação, sendo que TODOS os recursos para arcar com os custos da importação são da

importadora AFIL, afastando a aplicação da pena de perdimento convertia em multa no valor aduaneiro das mercadorias (...)" (Grifou-se)

Afirma que a fiscalização não apresentou provas concretas da alegada interposição fraudulenta, baseando-se apenas em suposições genéricas, sem demonstrar a origem dos recursos, a existência de ocultação do real adquirente ou a sua participação nas importações.

Destaca que, para caracterização da infração, seria indispensável comprovar fraude ou simulação, bem como a ocultação de sujeito passivo, o que não ocorreu. Ao contrário, a operação identificou claramente a AFIL como importadora por conta própria, que posteriormente lhe revendeu as mercadorias de forma regular no mercado interno.

Ressalta ainda que o ônus da prova é da fiscalização, que não demonstrou autoria, materialidade ou dano ao erário, tornando indevida a aplicação da penalidade.

Ausência de simulação do negócio jurídico

A recorrente contesta o posicionamento da fiscalização no sentido de que houve simulação nas importações, sustentando que não há prova de ocultação de real adquirente nem de interposição fraudulenta. Argumenta que a simulação exige divergência intencional entre a realidade e a forma declarada, com objetivo de enganar, o que não ocorreu no caso.

Defende que atuou como adquirente de boa-fé no mercado interno, após a regular importação realizada pela AFIL, tendo apenas recebido as mercadorias e efetuado o pagamento, nos termos de uma operação legítima de compra e venda.

Ressalta que não houve comprovação de negociação prévia, adiantamento de recursos ou qualquer participação sua na importação, elementos indispensáveis para caracterizar fraude ou simulação.

Ausência de dolo, necessidade de individualização da pena e inexistência de responsabilidade

A recorrente sustenta que agiu de boa-fé ao adquirir mercadorias no mercado interno, sem qualquer participação nas operações de importação, razão pela qual não teria concorrido para os fatos apurados. Afirma que não houve dolo, fraude ou má-fé, mas apenas relação comercial legítima, não sendo exigível que averiguasse a origem das mercadorias adquiridas.

Argumenta que a responsabilidade tributária e a eventual penalidade não podem ser estendidas a ela por atos de terceiros (AFIL), devendo haver individualização da conduta e da responsabilidade, conforme os princípios constitucionais da pessoalidade da pena e da individualização da sanção.

Sustenta ainda que a autuação se baseou em indícios e presunções, sem provas materiais da sua participação, o que violaria o princípio da legalidade, da segurança jurídica e o art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida.

Ausência de imputação da infração de ocultação do real interessado

A recorrente sustenta a improcedência do auto de infração por ausência de comprovação da infração de ocultação do real adquirente. Argumenta que a fiscalização baseou suas conclusões em presunções e suposições, sem provas concretas, em afronta aos princípios da verdade real, legalidade e tipicidade.

Afirma que as importações foram realizadas regularmente pela empresa AFIL, na modalidade por conta própria, sem interposição fraudulenta, simulação ou conluio. Destaca que não houve adiantamento de recursos de sua parte nem financiamento das operações, sendo todos os custos suportados pela importadora.

Sustenta que, para aplicação da penalidade, seria necessária a comprovação conjunta de fraude ou simulação, dano ao erário e de sua participação, o que não ocorreu. Ressalta ainda que não houve individualização de condutas nem prova de autoria e materialidade da infração. Cita doutrinadores, bem como jurisprudência administrativa e judicial.

Por fim, conclui que inexistem elementos que caracterizem interposição fraudulenta ou ocultação do adquirente, sendo indevida a aplicação da multa, razão pela qual entende que o auto de infração deve ser julgado improcedente.

Pois bem.

Em que pese as alegações acima, não assiste razão à recorrente.

Para a fiscalização, o presente processo encontra-se instruído com provas suficientes da infração apontada, cuja caracterização está embasada em procedimento de auditoria previamente realizado, objeto do Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11.

Na transcrição do relatório de fiscalização do referido processo, isto é, dos elementos que para a autoridade fiscal representaram a comprovação da infração, constam, em síntese, as seguintes apurações:

- a) o estabelecimento matriz do sujeito passivo consiste em um armazém com área de 594 m²;
- b) parte dos recursos que ingressaram nas contas bancárias do sujeito passivo era registrada como Adiantamento de Clientes, na conta passiva “2106010100 – Clientes”; os documentos analisados indicaram que diversos clientes remetiam, com habitualidade, valores referentes a mercadorias que seriam entregues no futuro; na maioria dos casos, tratava-se de mercadorias ainda não submetidas ao despacho aduaneiro de importação; foram também identificados casos de recebimento de valores antes mesmo do embarque das mercadorias no exterior;
- c) em regra, as notas fiscais de saída eram emitidas na mesma data do desembaraço aduaneiro, coincidindo, via de regra, com a data do registro da declaração de importação; com isso, verificou-se que parcela significativa dos

valores registrados como adiantamentos de clientes era depositada nas contas correntes do sujeito passivo antes do registro das declarações de importação;

- d) os documentos analisados também demonstraram que, logo após a conclusão do despacho aduaneiro, o sujeito passivo emitia a nota fiscal de entrada e a respectiva nota fiscal de saída, encaminhando as mercadorias diretamente da unidade aduaneira ao cliente que havia realizado o adiantamento; assim, a prática usual consistia na emissão concomitante das notas fiscais de entrada e saída na data do desembarço aduaneiro, havendo ainda casos de emissão anterior ao próprio desembarço; após isso, as mercadorias eram remetidas diretamente ao comprador, sem trânsito pelo estabelecimento do importador, inclusive porque seus estabelecimentos seriam insuficientes para armazenagem, não tendo sido identificados, na escrituração contábil, registros de despesas de armazenagem, exceto aquelas realizadas em recinto alfandegado;
- e) em todos os casos indicados na planilha de cálculo da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 (fls. 67/158), constatou-se que, antes do registro da declaração de importação, o sujeito passivo já havia recebido ao menos parte do valor das mercadorias, evidenciando atuação no comércio exterior por conta de terceiros, com utilização de recursos financeiros de terceiros;
- f) ao receber valores relativos a mercadorias ainda não submetidas ao despacho aduaneiro e ao emitir notas fiscais de entrada e saída concomitantemente ao desembarço, remetendo-as diretamente e sem qualquer armazenagem a cliente previamente definido, o sujeito passivo não atuaria como estabelecimento comercial típico que realiza importações por conta própria para posterior revenda; ao contrário, estaria promovendo importações por conta de terceiros, registrando as operações perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil como se fossem por conta própria, com ocultação, nas declarações aduaneiras, do verdadeiro proprietário das mercadorias; e
- g) com base em planilha fornecida pelo próprio sujeito passivo, foram confirmadas todas as ocorrências descritas, especialmente os adiantamentos anteriores ao registro da declaração de importação e a emissão concomitante das notas fiscais de entrada e saída na data do desembarço aduaneiro.

A título de exemplo, é apresentada a operação de importação objeto da DI nº 08/0787550-8, registrada em 28/05/2008, na qual houve adiantamento de cliente em 16/05/2008, relativo a mercadoria que somente seria embarcada no exterior em 26/05/2008; nesse caso, o adiantamento correspondeu a 98% do valor, considerando as notas fiscais de saída da AFIL.

No presente processo, apenas a DI nº 08/0877219-2, registrada em 12/06/2008, comporta exame de mérito, em razão da preliminar de decadência parcialmente acolhida pela DRJ.

Não se trata, portanto, daquela anteriormente mencionada, utilizada pela fiscalização a título exemplificativo.

Assim, o pressuposto do lançamento consistente na caracterização da infração com base nas apurações constantes do Processo nº 11128.009027/2008-11.

Nesse contexto, impõe-se distinguir as hipóteses de “prova emprestada” ou “conclusão emprestada” daquilo que efetivamente se verifica no presente lançamento. A fiscalização, neste processo, utilizou os fatos anteriormente apurados como base para concluir pela existência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas. Não se verifica óbice a tal procedimento, uma vez que os fatos estavam devidamente descritos e caracterizados.

Nesse sentido, não há controvérsia nos autos quanto à estrutura física da empresa AFIL, tampouco quanto ao procedimento operacional adotado, segundo o qual as mercadorias, tão logo desembaraçadas, eram encaminhadas diretamente aos adquirentes, com emissão concomitante de notas fiscais de entrada e saída.

A controvérsia possível recai sobre o juízo de valor atribuído a esses elementos, especialmente quanto à conclusão de que os estabelecimentos da AFIL não comportariam o volume de importações realizadas e de que o envio direto das mercadorias a clientes previamente definidos demonstraria que a empresa não atuava como importadora por conta própria, mas sim como intermediária em operações por conta e ordem de terceiros, com ocultação do verdadeiro adquirente nas declarações aduaneiras.

Ao transcrever tais elementos de natureza subjetiva, a fiscalização incorpora tais conclusões ao seu próprio texto, o que não encontra impedimento jurídico, tampouco exige produção probatória adicional, por se tratar de formação de convencimento a partir dos elementos fáticos já descritos, cuja existência, no caso concreto, não foi questionada.

Observe-se que, embora não haja menção expressa no lançamento ao art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, que estabelece a hipótese de presunção legal de importação por conta e ordem quando a operação é realizada com utilização de recursos de terceiros, há referência ao art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, no mesmo sentido, com o seguinte teor:

“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.”

Ainda que se trate de presunção relativa, tal norma constitui elemento adicional de convicção, evidenciando a intenção do legislador de instrumentalizar a fiscalização aduaneira no combate à ocultação de intervenientes em operações de importação, com base na identificação da origem dos recursos utilizados, aspecto igualmente considerado no lançamento. De todo modo, a fiscalização não se limitou à análise da origem dos recursos empregados.

A apuração fiscal baseou-se em planilha de informações fornecida pela empresa AFIL, na qual constam dados relativos à conta passiva 21502-3 – Clientes, no período de 01/01/2007 a 31/05/2008, com a correlação entre adiantamentos, notas fiscais de saída, notas fiscais de entrada e declarações de importação. A base das conclusões relativas aos adiantamentos, portanto, decorre de informação prestada pela própria AFIL.

Como já mencionado, **a recorrente AFIL não apresentou contestação quanto à existência dos adiantamentos, enquanto a recorrente NAGOM GOYA nega tais ocorrências,** sustentando que os pagamentos teriam sido realizados apenas após a emissão das notas fiscais.

Entretanto, a recorrente NAGOM GOYA, embora conteste as informações apresentadas pela AFIL, não apresenta documentos que indiquem a efetiva data dos pagamentos efetuados à AFIL, o que seria relevante e de fácil produção, sendo apto a descaracterizar a principal fundamentação do lançamento. Limita-se a comparar valores de notas fiscais de saída com valores de importação, o que se refere a aspecto diverso, ligado à margem de lucro, e não ao momento dos pagamentos. Também não há, nos documentos apresentados, elementos probatórios relativos aos pagamentos alegados.

Em contrapartida, a AFIL, além de não contestar a existência de antecipações, apresenta registro contábil (fl. 600) demonstrando que, em relação à Nota Fiscal de Venda nº 17.118 (mercadorias vinculadas à DI nº 08/0877219-2, registrada em 12/06/2008 – à fl. 604), recebeu da NAGOM GOYA, antecipadamente, em 22/04/2008, o valor de R\$ 8.345,41 (fl. 580).

No mesmo documento de escrituração da AFIL (fl. 580) consta ainda antecipação da NAGOM GOYA relativa à Nota Fiscal de Venda nº 16.782, no valor de R\$ 53.185,51, também em 22/04/2008, vinculada à DI nº 08/0745339-5 (fl. 585), cujo direito de lançamento foi considerado extinto pela DRJ em razão da decadência.

Embora existam diversas operações com a NACOM GOYA no ano de 2008 (fl. 24), a realização de antecipações de pagamento não se compatibiliza com simples relação comercial baseada apenas em confiança. Tais antecipações pressupõem garantias mútuas, especialmente contratuais, e demandariam documentação apta a lastrear as obrigações assumidas.

Nesse sentido, se houve ingresso de recursos no ativo da AFIL em contrapartida a obrigação futura (passivo) com a NAGOM GOYA, o registro contábil exigiria base documental mínima que comprovasse o negócio jurídico subjacente.

Assim, **caso as antecipações fossem meros sinais de negócio para confirmar e garantir a realização de uma transação futura, deveriam estar acompanhadas dos contratos e recibos correspondentes.** Considerando o volume financeiro envolvido, é razoável inferir que tais instrumentos existem, embora não tenham sido apresentados para sustentar a versão defensiva.

Na ausência de tais documentos — como contratos formais ou mesmo registros eletrônicos de negociação — não se evidencia suporte probatório para a tese defensiva.

Por fim, embora não haja ilegalidade no recebimento antecipado de valores em operações comerciais isoladas, no caso concreto a prática ocorreu de forma reiterada, com registros significativos (inclusive da ordem de **R\$ 45.000.000,00** à fl. 12), o que afasta a alegação de normalidade e indica padrão operacional incompatível com empresa que afirma atuar no mercado interno sem dispor de estoque ou estrutura de armazenagem, mas que ainda assim recebe pagamentos por mercadorias que sequer estavam disponíveis fisicamente.

Quanto à responsabilidade da NAGOM GOYA, a hipótese legal em análise não se refere à responsabilidade por ato de terceiros, mas sim a coautoria, fundamentada na apuração de *“ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros”*, nos termos do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação da Lei nº 10.637, de 2002.

Não se trata, portanto, de responsabilização solidária em sentido estrito, mas de sujeição passiva solidária, na qual tanto o importador ostensivo quanto o adquirente oculto concorrem pelos atos tidos como infracionais.

O referido dispositivo está em perfeita harmonia com o instituto da sujeição passiva previsto no art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

O inciso I estabelece a solidariedade quando os sujeitos possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Assim, havendo interesse comum entre as pessoas que participam da situação que origina o fato gerador, configura-se a solidariedade passiva.

É inegável que ambos, importador ostensivo e adquirente oculto, possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, configurando-se, assim, a sujeição passiva solidária, à luz do art. 124 do CTN.

Quanto ao inciso II do art. 124 do CTN, verifica-se que a lei pode expressamente designar outras pessoas como solidariamente responsáveis pelo cumprimento da obrigação, ainda que não haja interesse comum direto na situação fática.

Especificamente no que se refere à responsabilidade por infrações, o artigo 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, é claro ao dispor que:

Art. 95 - Respondem pela infração:

- I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;
- (...)

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria;

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001);

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006).

Portanto, também responde pela infração a pessoa, física ou jurídica, que realiza, conjuntamente com outra ou outras, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com demais pessoas, mantenha relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, ou seja, todas as pessoas que auferem vantagem econômica decorrente do ato, fato ou negócio tributado.

Do mesmo modo, são responsáveis solidários, nos termos da legislação específica, conjunta ou isoladamente, aqueles que, de qualquer forma, concorram para a prática da infração ou dela se beneficiem, bem como quem promova o despacho da mercadoria, o adquirente e o encomendante de mercadoria de procedência estrangeira, conforme dispõe o art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

A fiscalização apurou que a AFIL 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, baseada num conjunto consistente de elementos fáticos convergentes que evidenciaram a prática reiterada de importações por conta e ordem, com ocultação do real adquirente NACOM GOYA.

Diante de todo o exposto, concluo que estão presentes os elementos que caracterizam a interposição fraudulenta. Tendo em vista que a NACOM GOYA foi identificada como a efetiva adquirente das mercadorias descritas na DI nº 08/0877219-2 (fl. 156), entendo correta a imputação da infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

4.1.2 Ausência de dano ao erário e de incidência de IPI nas importações

A Recorrente sustenta que não houve dano ao erário nem interposição fraudulenta nas importações analisadas, destacando que não houve incidência ou supressão de IPI nas operações, inexistindo, portanto, prejuízo tributário.

Argumenta que, sem a comprovação de fraude, simulação ou qualquer conduta ilícita, não se configura o dano ao erário necessário para justificar a penalidade aplicada, especialmente a conversão da pena de perdimento em multa.

Alega ainda que a jurisprudência e a doutrina exigem a demonstração efetiva da infração, da conduta do agente e do prejuízo quantificado ao erário, o que não ocorreu no caso.

Diante disso, conclui que não há base legal para a autuação ou para a aplicação da penalidade, requerendo a nulidade do auto de infração.

Sem razão a recorrente.

A alegação de ausência de comprovação de “dano ao Erário”, fundamentada na não incidência de IPI sobre as mercadorias importadas, não merece prosperar.

Isso porque a referida expressão decorre diretamente do texto legal, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, não cabendo ao aplicador da norma realizar qualquer juízo acerca da extensão de seu conceito.

Em outras palavras, trata-se de terminologia adotada pelo legislador, que definiu as situações em que determinadas infrações são qualificadas como “dano ao Erário” e, por isso, sujeitas às penalidades cabíveis, como o perdimento das mercadorias. Uma vez configurada a hipótese legal, impõe-se a aplicação das consequências previstas, inclusive a multa em discussão.

Ressalte-se, ainda, que a pena de perdimento possui natureza eminentemente sancionatória, e não indenizatória, razão pela qual não se exige a demonstração de como ou em que medida o ato praticado ocasionou prejuízo aos cofres públicos, sendo inaplicáveis considerações de ordem subjetiva quanto aos bens jurídicos eventualmente afetados.

Desse modo, nego provimento neste ponto.

4.1.3 Aplicação da lei mais benéfica (art. 33 da Lei 11.488/07)

A Recorrente sustenta que, caso se entenda pela existência de irregularidade, deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, por ser mais específica e mais benéfica, e não a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro decorrente da conversão da pena de perdimento.

Argumenta que o próprio enquadramento fiscal trata de cessão de nome/interposição, hipótese expressamente prevista no art. 33, que prevê multa de 10% do valor da operação, devendo prevalecer a norma mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 112 do CTN e a retroatividade benigna (art. 106 do CTN).

Alega ainda que a aplicação de multa de 100% é desproporcional e incoerente, especialmente quando comparada a outros casos semelhantes, violando a razoabilidade e a uniformidade de tratamento.

Por fim, conclui que eventual penalidade deveria se limitar à multa de 10% prevista na Lei 11.488/2007, sendo indevida a multa de valor aduaneiro aplicada pela fiscalização.

Entendo não assistir razão à recorrente.

A introdução do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 no ordenamento jurídico visou oferecer uma resposta mais proporcional a casos de cessação de nome em operações de comércio exterior, substituindo a penalidade de inaptidão da inscrição no CNPJ pela multa de 10% sobre o

valor da operação. Tal dispositivo não conflita com a aplicação da pena de perdimento, conforme expresso na Súmula CARF nº 155:

“A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, 'c', do Código Tributário Nacional.”

Os bens jurídicos tutelados pelas penalidades são distintos:

- A multa prevista no art. 33 busca preservar a higidez do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), coibindo o uso indevido de pessoas jurídicas em operações fraudulentas;
- A pena de perdimento e sua multa substitutiva, previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, têm como foco o erário e o controle aduaneiro.

O importador ostensivo (ocultante) responde solidariamente com o adquirente oculto pelas infrações praticadas.

A possibilidade de cumulação das multas foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-016.399, de 12/12/2024, cuja ementa dispõe:

PENALIDADE DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS E MULTA SUBSTITUTIVA. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, a aplicação da multa correspondente a 10% (dez por cento) do valor da operação, em razão da cessão do nome, não enseja a declaração de inaptidão da pessoa jurídica prevista no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996. Ademais, a imposição dessa penalidade não obsta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, decorrente da conversão da pena de perdimento dos bens, conforme estabelecido no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Assim, a aplicação conjunta das penalidades encontra pleno amparo, uma vez que o importador ostensivo (ocultante) pratica infrações que atingem bens jurídicos distintos. Desse modo, é possível a imposição da multa de 10%, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, simultaneamente à pena de perdimento ou à multa substitutiva prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Nego provimento neste ponto.

4.2 Sujeito passivo RF Importação Exportação e Comércio Ltda. (AFIL)

O sujeito passivo alega que o Fisco, sobre o qual entende recair o ônus da prova, não teria demonstrado a existência de ocultação do real adquirente.

Sustenta que não estão presentes os elementos caracterizadores da importação por conta e ordem, em razão de dois pontos principais, a seguir tratados: a ausência de demonstração do dolo específico de fraudar e a documentação em nome da importadora.

4.2.1 Ausência de demonstração do dolo específico de fraudar

A recorrente sustenta que a penalidade de perdimento exige prova do dolo específico de fraudar, que não pode ser presumido, devendo ser comprovado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida.

Diz que no caso em análise não houve demonstração de que a importação tenha sido realizada com intenção fraudulenta. A fiscalização admite que, individualmente, cada operação não prova a ocultação da empresa NACOM GOYA, sendo apenas o conjunto de elementos que sugere tal hipótese. Assim, não haveria provas suficientes do dolo, tornando indevida a aplicação da multa relacionada às importações. Cita jurisprudência administrativa.

Tal argumento não merece prosperar.

Inicialmente, é imprescindível destacar que o dolo não precisa ser comprovado em cada operação isoladamente. No caso em análise, como já mencionado neste voto, a fiscalização reuniu um conjunto consistente de elementos fáticos convergentes que evidencia a prática reiterada de importações por conta e ordem, com ocultação do real adquirente, a saber:

- 1) Recebimento antecipado de recursos de clientes, antes do registro das declarações de importação;
- 2) Vinculação prévia entre mercadoria e cliente;
- 3) Emissão de notas fiscais no momento do desembaraço;
- 4) Entrega direta ao cliente (sem passagem pelo estabelecimento do importador);
e
- 5) Incompatibilidade estrutural para armazenamento das mercadorias importadas.

A repetição das operações, o direcionamento das mercadorias a comprador previamente determinado e a ausência de capacidade de armazenagem adequada demonstram que as importações não se enquadravam em atividades típicas de revenda própria, evidenciando a conduta dolosa da autuada.

O lançamento objeto do litígio refere-se a declarações de importação integralmente direcionadas à NACOM GOYA, sendo que, no processo nº 11128.009027/2008-11 - que originou o lançamento em exame - foram identificadas antecipações de clientes diversos 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.

A análise conjunta desses elementos permite inferir, de forma segura, a intenção dolosa da recorrente, afastando a tese de que as importações foram para revenda própria.

Cumpre também salientar que a recorrente não apresentou documentação capaz de refutar a existência dos adiantamentos ou de comprovar que os pagamentos ocorreram após a importação, nem contratos ou mensagens eletrônicas que justificassem tais práticas, reforçando o entendimento fiscal de ocultação do real adquirente e dolo na operação.

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.

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.

Assim, a utilização de adiantamentos de clientes, aliada à conduta operacional verificada e à ausência de apresentação de provas capazes de afastar as conclusões da fiscalização, reforça a conclusão de dolo e ocultação do verdadeiro adquirente.

Diante do exposto, entendo que não assiste razão à recorrente quanto à alegação de ausência de dolo específico. O conjunto probatório demonstra de forma convergente e clara que as importações foram realizadas com participação dolosa da recorrente e ocultação do real adquirente, justificando plenamente a multa aplicada.

4.2.2 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 NACOM GOYA 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.

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 desembaraço 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 desembaraço 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 NACOM GOYA, e não da AFIL, sendo esta utilizada apenas como um instrumento formal, cedendo seu nome e documentação para possibilitar que a NACOM GOYA 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 NACOM GOYA 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 NACOM GOYA 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 NACOM GOYA, 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 conhecer os recursos voluntários apresentados por RF Importação Exportação e Comércio Ltda. e Nacom Goya Industria e Comercio de Alimentos Ltda.; rejeitar as preliminares suscitadas por Nacom Goya Industria e Comercio de Alimentos Ltda.; e, no mérito, por negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha