



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.722899/2013-28
ACÓRDÃO	3002-004.385 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AFIL IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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.

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 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, Celso Jose Ferreira de Oliveira (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de **Auto de Infração** lavrado em 22/05/2013, pela Alfândega do Porto de Santos, contra a empresa **AFIL IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA**. Tal Auto constituiu crédito tributário no valor de **R\$ 451.359,47** em razão de aplicação de **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento**.

A autuação encontra-se descrita e detalhada no Relatório de Fiscalização (fls 11/25), referindo-se à operação objeto das seguintes **Declarações de Importação** (DI's):

- **08/0541064-8** (fls 539/541);
- **08/0537657-1** (fls 561/563);
- **08/0537670-9** (fls 581/584);
- **08/0606800-5** (fls 612/615);
- **08/0705184-0** (fls 634/636);
- **08/0751056-9** (fls 654/656);
- **08/0877089-0** (fls 672/674);
- **08/0901226-4** (fls 689/692).

Tais DI's teriam sido irregularmente registradas como próprias pela AFIL, entretanto teria ocorrido ocultação de seu verdadeiro responsável. Ou seja, a importação teria ocorrido por conta e ordem de pessoa jurídica diversa, qual seja a **VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA**, CNPJ 09.119.664/0001-49, que foi, então, reputada como sujeito passivo solidário.

A multa em questão fundamentou-se no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº1.455, 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, utilizando o procedimento normatizado pela IN nº 228, de 2002. Tal fiscalização resultou no Processo Administrativo Fiscal nº 11128.009227/2008-11, o qual foi parcialmente acostado aos autos e do qual o relatório de fiscalização transcreve trechos.

Às fls. 26/27, consta **Termo de Sujeição Passiva Solidária**, em relação à pessoa jurídica VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA, acima mencionada e tida como real adquirente da mercadoria.

A **AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA** foi devidamente cientificada em 29/05/2013 (fl. 462) e, por intermédio de sua procuradora(fl.526), apresentou, tempestivamente, em 28/06/2013, impugnação (fls.476/525), instruída com documentos (fls. 527/708). Da impugnação constam os seguintes argumentos:

- em sede de preliminar, a empresa argúi **decadência do direito de lançamento** relativamente a 6 das 8 DI's analisadas. Considera que, nestes casos, o crédito tributário somente teria sido constituído passados mais de cinco anos da

ocorrência do fato gerador (registro da Declaração de Importação - DI), fundamentando-se no art. 753 do Regulamento Aduaneiro e nos arts. 150, § 4º, e 156 do Código Tributário Nacional – CTN. Anexa jurisprudência que considera embasar seu pleito.

- Ainda preliminarmente argumenta ter ocorrido **cerceamento em seu direito de direito de defesa**, uma vez que o procedimento **não teria sido instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da interposição fraudulenta**. Entende que em não tendo sido apresentados documentos que comprovassem a ocorrência da infração (tais como notas fiscais, extratos da DI ou quaisquer outros relativos à importação), não teria como se defender das supostas irregularidades. Pondera que nas cópias, anexadas pela fiscalização (relativas ao Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11) inexistem documentos referentes aos fatos questionados, apenas Notas Fiscais e extratos bancários selecionados por amostragem, destacando que naquele procedimento a autoridade fiscal reputou necessária, para aplicação da pena de perdimento, a juntada da totalidade da documentação probatória correspondente. Transcreve jurisprudência, defende que na hipótese de acusação de fraude o ônus da prova seria do fisco e descarta a hipótese de a prova ser suprida por declaração da autoridade fiscal.

- Como causa de nulidade, também levanta o que entende ser uma violação no princípio da autonomia dos procedimentos fiscais. **Questiona o fato de a autuação ter como base o relatório originado do encerramento da fiscalização** concernente à Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 (procedimento especial, também conhecido como “canal cinza”). Argumenta que a fiscalização teria adotado as conclusões daquele procedimento como premissas de fato (de que teria se utilizado de recursos de terceiros em todas as suas importações registradas como sendo por conta e risco próprios). Alega que, para aplicação da pena de perdimento, seria necessário a caracterização e comprovação da ocultação do verdadeiro sujeito passivo. Aventa violação da autonomia dos procedimentos fiscais, ao se valer das conclusões daquele sem demonstrar e analisar os pagamentos efetuados. Ainda que admitida a prova emprestada, defende que a fiscalização deveria demonstrar que para cada operação específica teriam sido utilizados adiantamentos. Transcreve julgados administrativos que acredita corroborar suas teses.

- Suscita ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas, o que estaria em violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Tal fato decorreria de não terem sido apresentados dados concretos que demonstrassem a prática de interposição fraudulenta na importação objeto do lançamento. Apenas teriam sido utilizadas compilação das conclusões de outro procedimento de fiscalização. Reclama a necessidade de demonstração de que para a operação objeto dos autos haveria irregularidades, alegando se tratar de hipótese de nulidade. Transcreve jurisprudência.

- Quanto ao mérito, defende a **ausência de elementos caracterizadores do caso concreto**. 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 teria ocorrido 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 10.637/2002 é relativa**, inexistindo interposição fraudulenta quando o Fisco não consegue demonstrá-la com base em sólido suporte probatório. Diz inexistir nos autos prova da ausência de capacidade econômica para a realização das importações por conta própria, tampouco teria sido efetuada correlação entre os supostos adiantamentos e a importação.

- Aponta a **existência de margem de lucro nas operações** realizadas como uma das provas de que a operação não configura importação por conta e ordem. Cita 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, inexistindo qualquer participação da VALE VERDE**. Eventuais adiantamentos tratar-se-iam de antecipação de pagamento de compra no mercado interno. Destaca que a fatura comercial e o *Bill of Lading* (BL) encontram-se em seu nome, real adquirente das mercadorias, e que a autoridade fiscal não teria se desincumbido do ônus de afastar a veracidade desses 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.

- Salaria que ocorreram **depósitos** (adiantamentos de valores efetuados pela VALE VERDE) em **datas posteriores à da aquisição dos bens no exterior** e de seu embarque.

- Argumenta a **ausência de demonstração do dolo específico de fraudar**. Frisa que tanto a interposição fraudulenta quanto a falsificação de documento exigiriam comprovação da fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido, devendo ser demonstrado por elementos seguros de prova que não deixem restar qualquer dúvida, indagação ou divergência de sua ocorrência.

- Ressalta que **não teria ocorrido dano ao Erário**, pois os produtos importados não estavam sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Em seu

entendimento, a ocorrência do dano ao Erário seria condição *sine qua non* para a aplicação da pena de perdimento (ou de sua conversão em multa) Defende não ter ocorrido in casu a comprovação de efetivo dano ao erário.

- Finalmente, na hipótese de restarem afastados os argumentos anteriormente mencionados, alega que, ainda assim, o lançamento deveria ser julgado improcedente, em virtude da 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 teria sido autuada (no Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11).

- Requer a anulação do Auto de Infração e protesta 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.

A pessoa jurídica a **VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA** foi cientificada em 12/07/2013 (fls. 474). À fl. 712, consta o Termo de Revelia, em face do transcurso do prazo regulamentar sem que houvesse apresentação de impugnação pelo sujeito passivo solidário.

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 06-62.857, da 4ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/11/2012

DECADÊNCIA. INFRAÇÃO. TERMO INICIAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Quando a infração ensejadora da penalidade da multa substitutiva da pena de perdimento é a interposição fraudulenta de terceiro na importação, a sua consumação se dá na data do registro da declaração de importação, fluindo a partir daí o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a efetivação do perdimento ou do lançamento da multa substitutiva.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE 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.

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.

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.

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

Cientificada da decisão em 04/07/2018, por Edital Eletrônico (fl. 753), a contribuinte RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. apresentou recurso voluntário em 02/08/2018, conforme cópia de rastreamento dos Correios (fls. 795), corroborada pela Data da Juntada do Documento no Processo em 03/08/2018 (fl. 782), requerendo provimento ao recurso para julgar improcedente o Auto de Infração, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72, alegando que o Fisco não teria logrado êxito em comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta no caso concreto.

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 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, na qual o importador assume os riscos comerciais para posterior revenda a clientes indeterminados.
- 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 VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA., identificada como real adquirente das mercadorias no relatório do procedimento especial de fiscalização formalizado no Processo nº 11128.009027/2008-11.

É importante notar que, após o reconhecimento parcial da decadência pela DRJ, o litígio remanesce somente quanto às DIs nº 08/0877089-0 e 08/0901226-4.

Feitos esses breves esclarecimentos, passo a analisar as alegações apresentadas pela autuada.

3.1 Ausência de elementos caracterizadores da importação por conta e ordem

A recorrente alega que o Fisco, sobre o qual recairia 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 três pontos principais, a seguir tratados: a inexistência de adiantamento financeiro, a existência de margem de lucro e a documentação em nome da importadora.

3.1.1 Inexistência de adiantamento financeiro

A recorrente alega que não houve adiantamento financeiro apto a caracterizar a operação por conta e ordem de terceiro, com relação à DI nº 08/0901226-4, porque:

- Os pagamentos efetuados pela cliente ocorreram após a emissão da fatura comercial (invoice), que é o documento que define a modalidade da importação;
- Os valores recebidos não eram adiantamentos para a compra no exterior, mas sim pagamentos relativos a vendas realizadas no mercado interno, ocorridos inclusive após o embarque das mercadorias. Cita que na DI nº 08/0901226-4, o pagamento em 26/05/2008 foi posterior à fatura comercial de 19/04/2008.

Tais argumentos não prosperam.

Frisa-se, de início, que a recorrente reconhece que o pagamento antecipado faria prova de que inexistiu interposição fraudulenta somente em relação à DI nº 08/0901226-4, conforme trecho a seguir:

9. No entanto, em primeiro lugar, nota-se que das 2 DI, somente há que se cogitar em pagamento antecipado para a DI nº 08/0877089-0, sendo que, para as DI

08/0901226-4 (fls. 687/708), os pagamentos ali indicados teriam ocorrido após a emissão da fatura comercial que, de acordo com o entendimento da Receita Federal do Brasil, seria "o documento de natureza contratual que espelha a operação de compra e venda entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro.

(...)

14. Portanto, a demonstração de que a transferência da primeira parcela do pagamento das mercadorias foi posterior ao faturamento é prova cabal de que inexistiu interposição fraudulenta, **ao menos para 1 das 2 DI objeto do auto de infração**. (Grifou-se)

A recorrente alega que os adiantamentos eram efetuados após o faturamento do exportador. No entanto, os próprios documentos trazidos com a impugnação atestam que alguns eram efetuados antes da data de emissão da fatura e os que eram efetuados após essa data sempre eram antes do prazo de pagamento.

Com relação às DIs em questão, a DRJ assim esclarece a respeito da contabilização das antecipações da cliente VALE VERDE na planilha de informações fornecidas pela AFIL, na qual foram identificados dados concernentes à conta passiva 21502-3 – Clientes, de 01/01/2007 a 31/05/2008:

- 1) Para a DI nº 08/0877089-0 cita a antecipação de valores em data anterior ao embarque das mercadorias na Argentina, ocorrido em 10/06/2008:

A DI nº 08/0877089-0, registrada em 12/06/2008, teve suas mercadorias registradas na NF de Venda nº 17.127, no valor de R\$ 59.230,00 (fl. 682). Em relação a esta operação é possível verificar-se que ocorreu antecipação de valores a ela relativos, com base no lançamento de nº 83663. Tal lançamento ocorrido em 26/05/2008 (fl. 705) remete à antecipação de valores oriundos da Vale Verde Conservas e Condimentos Ltda relativos às mercadorias contidas na referida NF 17.127, em um total de R\$ 67.520,34. Observe-se que o adiantamento ocorreu anteriormente ao embarque das mercadorias na Argentina, o qual foi efetuado em 10/06/2008 (fl. 676).

- 2) Para a DI nº 08/0901226-4 cita um depósito de R\$ 67.520,00 em 26/05/2008, data anterior à entrega das mercadorias (03/06/2008):

Já a DI nº 08/0901226-4, registrada em 17/06/2008, teve suas mercadorias registradas na NF de Venda nº 17.161, no valor de R\$ 81.625,00 (fl. 700). Em relação a esta operação verifica-se que ocorreu também ocorreu antecipação de valores a ela relativos em função do depósito de um total de R\$67.520,00, na data de 26/05/2008 (fl. 705, abaixo parcialmente reproduzida) a qual indica que o recebimento ocorreu antecipadamente ao embarque das mercadorias, o qual operou-se em 03/06/2008 (fl. 694)

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, descumpre 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)

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.

3.1.2 Existência de margem de lucro

Quanto à alegada existência de margem de lucro, a recorrente sustenta que tal circunstância evidenciaria que a operação foi realizada por conta própria, e não sob a modalidade “por conta e ordem”.

Argumenta que, em operações de conta e ordem, o valor de saída na Nota Fiscal é praticamente idêntico ao de entrada (acrescido apenas de tributos), enquanto em suas operações havia lucro real na revenda.

Rejeita o entendimento de que custos administrativos e de pessoal deveriam ser abatidos para descaracterizar o lucro, defendendo a comparação direta entre os valores de entrada e saída por unidade

Entendo que tais argumentos não se sustentam.

Os cálculos apresentados pela empresa são incompletos, não verificáveis e a existência de lucro, por si só, não é o único fator para descaracterizar a interposição fraudulenta.

A margem alegada pela AFIL não reflete a realidade porque considerou apenas os valores das notas fiscais de entrada e saída, omitindo custos operacionais essenciais. Deveriam ter sido incluídos no cálculo: custos de pessoal, despesas administrativas, logística de desembarço, fretes internos e as oscilações de natureza cambial.

Os valores unitários apresentados na tabela do recurso voluntário não são passíveis de verificação frente à documentação total do processo. Além disso, a recorrente não especificou a forma de cálculo nem a taxa de câmbio utilizada para converter os valores de dólares para reais

Ao analisar as DIs remanescentes (08/0877089-0 e 08/0901226-4), o julgador de primeira instância realizou simulações incluindo apenas o frete internacional e o frete interno estimado. O resultado demonstrou que os valores de custo chegavam a patamares muito diferentes dos informados pela empresa, levando à conclusão de que a margem de lucro real era "*praticamente inexistente*".

Além disso, a existência de margem de lucro sequer configura um fator determinante para afastar a hipótese de importação por conta e ordem, especialmente quando confrontada com outros indícios de ocultação.

Assim, a ausência de uma margem comercial real, somada à utilização de recursos de terceiros e à falta de estrutura física para armazenagem, confirma que a operação foi realizada por conta e ordem da real adquirente.

3.1.3 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, nos seguintes termos:

Frise-se que tanto a fatura comercial quanto o BL/CRT estão em nome da AFIL, indicando que foi ela quem adquiriu a mercadoria perante o exportador, conduta que não restou afastada no caso concreto.

Sustenta que o ônus da prova cabe 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 devem 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 inexistência de atividade típica de comércio; a ausência de estrutura operacional compatível; a inexistência de assunção de risco comercial, em vista do recebimento antecipado de valores; 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 VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA., e não da AFIL, sendo esta utilizada apenas como um instrumento formal, cedendo seu nome e documentação para possibilitar que a sua cliente 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 VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA. 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 VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA. 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 VALE VERDE CONSERVAS E CONDIMENTOS LTDA., 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.

3.2 Ônus da Prova e Presunção Relativa

A recorrente argumenta que o caso dos autos é de interposição real, razão pela qual compete ao Fisco demonstrar, efetivamente, que a importadora não é a real adquirente das mercadorias, ou seja, que a importadora serviu de interposta pessoa ao verdadeiro responsável pela operação.

Sustenta que o ônus de provar a simulação ou fraude recai exclusivamente sobre o Fisco, não bastando meras presunções ou depósitos bancários isolados para configurar a infração. Defende que a presunção de interposição fraudulenta baseada no uso de recursos de terceiros (art. 27 da Lei nº 10.637/2002) é relativa e pode ser afastada por prova em contrário.

Nesse sentido, ressalta que tanto a fatura comercial quanto o BL/CRT estão em nome da AFIL, indicando que foi ela quem adquiriu a mercadoria perante o exportador, conduta que não restou afastada no caso concreto.

Alega que a demonstração de que a transferência da primeira parcela do pagamento das mercadorias foi posterior ao faturamento é prova cabal de que inexistiu interposição fraudulenta, para as 2 DI objeto do auto de infração e mantidas pela DRJ.

Afirma que o Fisco não apresentou provas inequívocas da ocultação (como interceptações ou documentos apreendidos) e não comprovou que a AFIL carecia de capacidade econômica para realizar as operações com recursos próprios.

Em que pesem os argumentos apresentados, não assiste razão à recorrente.

A presunção estabelecida pelo art. 27 da Lei nº 10.637/2002 (e pelo art. 5º da IN SRF nº 225/2002) é de fato relativa (*juris tantum*). No entanto, uma vez que a autoridade fiscal demonstrou o fato básico — a utilização de recursos de terceiros —, operou-se a presunção legal de que a operação foi por "conta e ordem".

A fiscalização não se baseou em meras conjecturas, mas em dados fornecidos pela própria AFIL (planilhas da conta passiva "Clientes") e em sua própria escrita contábil, 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.

A utilização de recursos antecipados por terceiro constituiu uma das motivações do lançamento. Contudo, a fiscalização extrapolou a discussão acerca da origem dos recursos empregados nas importações, apontando também a incapacidade física das instalações do importador, bem como a adoção de procedimentos completamente atípicos nos registros de entrada e saída e na entrega das mercadorias. Tais elementos fáticos não foram contestados pela empresa.

Além disso, restou comprovada a existência de diversas operações entre as partes no ano de 2008, uma vez que o lançamento se refere a oito DI's em que houve adiantamento de valores antes mesmo do despacho aduaneiro. Tal circunstância, inclusive, foi admitida na impugnação como recebimento de arras ou sinal. Entretanto, não foi apresentado qualquer contrato ou documento formalizado à época capaz de demonstrar as condições da transação comercial, bem como os deveres e garantias assumidos pelas partes.

Transações vultosas entre pessoas jurídicas exigem formalização contratual para garantir direitos em caso de descumprimento. Como a empresa não apresentou sequer trocas de e-mails para provar a natureza das antecipações, a tese de "venda comum" não se sustenta frente aos registros contábeis de adiantamento.

A autoridade utilizou esses fatos para formar seu convencimento, incorporando-os como fundamentos de direito que a empresa falhou em ilidir.

Quanto à alegação de ser indispensável a comprovação inequívoca de fraude ou de efetivo prejuízo ao Erário, verifica-se que a própria ocultação do sujeito passivo já configura lesão ao interesse fazendário, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Para a caracterização do ilícito, é suficiente a prática da conduta consistente em ocultar o real adquirente da operação, sendo desnecessária a demonstração de vantagem econômica ou de dolo específico voltado à supressão de tributos.

Ante o exposto, rejeitam-se os argumentos suscitados neste tópico.

4 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.

5 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

ACÓRDÃO 3002-004.385 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11128.722899/2013-28

DOCUMENTO VALIDADO