



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.722900/2013-14
ACÓRDÃO	3002-004.296 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 13/11/2012

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

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

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

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

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

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

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

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

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 13/11/2012

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

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 Vimacedo Comércio de Cereais Ltda. e 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 e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de impugnação do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 03 a 28, que exige R\$ 555.518,38 a título de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria cuja apreensão foi impossível.

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

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

A autoridade fiscal descreve diversos aspectos da importação por conta e ordem e afirma que: "Da leitura do relatório originado da fiscalização levada a efeito conforme o MPF n. 08.1.78.00-2008-00168-0, resta fartamente comprovado que

o sujeito passivo realizou sistematicamente importações por conta e ordem de terceiros, irregularmente registradas como operações próprias, no SISCOMEX".

A multa prevista no art. 23 d do Decreto-Lei nº 1.455/1976 foi exigida, no presente processo, em razão de não haver sido possível recuperar as mercadorias nacionalizadas por meio de 09 DIs, discriminadas à fls. 24, que teriam com real adquirente a empresa VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, cujo Termo de Sujeição Passiva Solidária se encontra às fls. 27/28 e tem como base legal os arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

As DIs objeto do lançamento encontram-se discriminadas à fl. 24:

Nº DI	Valor Aduaneiro	Nº Nota Fiscal de Venda	Data	Valor
08/0546908-1	R\$ 79.359,39	16160	15/04/2008	R\$ 79.359,39
08/0556269-3	R\$ 32.642,57	16986	09/06/2008	R\$ 32.642,57
08/0557891-3	R\$ 34.746,02	16196	17/04/2008	R\$ 34.746,02
08/0562675-6	R\$ 23.898,45	16208	17/04/2008	R\$ 23.898,45
08/0581506-0	R\$ 63.714,50	16263	23/04/2008	R\$ 63.714,50
08/0725636-0	R\$ 72.072,16	16805	29/05/2008	R\$ 72.072,16
08/0761020-2	R\$ 63.148,27	16806	29/05/2008	R\$ 63.148,27
08/0787550-8	R\$ 52.155,40	16849	02/06/2008	R\$ 52.155,40
08/0792818-0	R\$ 133.781,62	16883	04/06/2008	R\$ 133.781,62
	R\$ 555.518,38			R\$ 555.518,38

O procurador da AFIL (fl. 461) foi pessoalmente cientificada do lançamento em 29/05/2013, fl. 463, e apresentou, em 28/06/2013 – fl. 473, por intermédio de procuradora – fl. 526, a impugnação de fls. 473 a 524, instruída com os documentos de fls. 526 a 712.

A empresa VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA foi cientificada do lançamento por via postal em 14/06/2013, fls. 470 e 471, e apresentou, em 15/07/2013 – fl. 715, por intermédio da mesma procuradora da Afil – fl. 753, a impugnação de fls. 715 a 752, instruída com os documentos de fls. 752 a 761.

As duas impugnações foram acatadas como tempestivas pelo órgão de origem, fl. 764.

Impugnação da AFIL

Em preliminar argui decadência em relação às DIs de nº 08/0546908-1, 08/0556269-3, 08/0557891-3, 08/0562675-6, 08/0581506-0 e 08/0725636-0, por terem sido registradas há mais de 5 anos da lavratura do auto de infração.

Também em preliminar, solicita a nulidade do lançamento, suscitando a ocorrência de: cerceamento de direito de defesa e violação tanto do princípio da verdade material como da autonomia dos procedimentos fiscais e, também, do

disposto nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, porque o auto de infração foi efetuado com base em conclusão de outro PAF, inexistindo nos autos a descrição de fatos específicos referentes a cada uma DI's tidas como irregulares e nem qualquer documento referente a elas .

Afirma que, embora o art. 11 da IN SRF nº 228/2002, determine que a pena de perdimento deve ser aplicada nas mercadorias objeto das operações onde ficar caracterizada a ocultação do verdadeiro sujeito passivo ou a inexistência de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, a autoridade fiscal a aplicou a todas as importações da AFIL, assumindo que ela teria utilizado recursos de terceiros em todas as suas importações.

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

Destaca que as mercadorias da DI nº 08/0557891-3 também foram vendidas para a empresa ANGÉLICA COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, o que já afastaria a presunção de importação por conta e ordem.

Elabora planilha com o preço unitário das mercadorias constantes das DIs que considera não alcançadas pela decadência, comparando os valores consignados nas Notas Fiscais de entrada e de saída para demonstrar que obteve lucro nas operações de venda, o que, no seu entendimento, descaracterizaria a importação por conta e ordem de terceiro.

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

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

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

Destaca que não é ilegal o recebimento das vendas no prazo que tinha para liquidar o câmbio, tratando-se apenas de uma questão referente à gestão comercial e financeira da empresa, não podendo o planejamento financeiro e logístico de venda eficiente ser confundido com fraude ou simulação.

Aduz a negociação do produto importado após o faturamento e até a data de chegada do Brasil é usual não caracteriza irregularidade alguma, ressaltando que a comercialização ágil seria essencial, por se tratar de alimentos de natureza perecível.

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

Afirma que não houve qualquer dano ao Erário porquanto as mercadorias impostadas eram isentas de IPI.

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

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

1. realizou diretamente as negociações com o exportador, sem a presença da suposta real adquirente, que somente teria comprado as mercadorias no mercado interno;
2. foi a responsável por todas as tratativas com exportador, estando todos os documentos que instruíram o despacho de importação em seu nome,
3. não consta dos autos qualquer prova de que os adiantamentos efetuados tivessem sido utilizados na correspondente importação;
4. as NFs de entrada e de saída atestam que teve margem de lucro nas operações;
5. os pagamentos efetuados pela VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA são posteriores ao faturamento das mercadorias importadas;
6. não foi apresentada qualquer comprovação de dolo específico de fraudar, que considera elementar para caracterização da infração que lhe foi atribuída;
7. a pena aplicável para a infração imputada seria a multa de 10% do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Também solicita nulidade do lançamento em razão da ocorrência de:

1. decadência em relação às DIs de nº 08/0546908-1, 08/0556269-3, 08/0557891-3, 08/0562675-6, . 08/0581506-0 e 08/0725636-0;

2. cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da verdade material;

Pleiteia que, caso mantido o lançamento, seja efetuada diligência para que sejam demonstradas as margens de lucro e a realização de pagamentos quando as mercadorias já estavam em território nacional.

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

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

Impugnação da VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA

A empresa VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA faz as mesmas alegações efetuadas pela Afil, com exceção da arguição de decadência, de existência de margem de lucro nas transações comerciais e da substituição da penalidade lançada pela a do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

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 06-65.150, da 4ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 13/11/2012

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

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

DECADÊNCIA. PRAZO. MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADUANEIRO.

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

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

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

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, não podendo decidir pela inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos normativos validamente editados.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

NULIDADE. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

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

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

A ocultação do sujeito passivo da importação mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da interposição fraudulenta de terceiros, configura dano ao Erário, infração punível com perda de perdimento, que deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida ou não localizada.

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PEDIDO PRESCINDÍVEL. INFORMAÇÕES DESNECESSÁRIAS PARA A SOLUÇÃO DA LIDE.

Descabe a realização de perícia quando as informações solicitadas são prescindíveis para a solução da lide.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão em 01/02/2019, por meio do Edital Eletrônico nº 005285639 (fl. 799), o sujeito passivo RF IMPORTACAO EXPORTACAO E COMERCIO LTDA. apresentou recurso voluntário em 13/02/2019, conforme cópia de rastreamento dos Correios (fls. 821) e Data da Juntada do Documento no Processo em 14/02/2019 (fl. 809), requerendo provimento para julgar improcedente o Auto de Infração, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, diante da ausência de comprovação de interposição fraudulenta pelo Fisco.

Cientificado da decisão em 19/02/2019 (fl. 838), o sujeito passivo VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA. apresentou recurso voluntário em 25/02/2019 (fl. 825), requerendo provimento para julgar improcedente o Auto de Infração, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, diante da ausência de comprovação de interposição fraudulenta pelo Fisco.

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 VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA. são tempestivos e atendem às demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deles 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.
- 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 VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA., 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, de forma conjunta, as alegações apresentadas pela autuada e pelo sujeito passivo solidário, uma vez que trazem os mesmos argumentos.

O sujeito passivo RF Importação Exportação e Comércio Ltda. (AFIL) e o sujeito passivo solidário VIMACEDO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA. (VIMACEDO) alegam que o Fisco, sobre o qual entendem recair o ônus da prova, não teria demonstrado a existência de ocultação do real adquirente.

Sustentam 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.

3.1 Ausência de demonstração do dolo específico de fraudar

As recorrentes sustentam 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.

Dizem que no caso em análise não houve demonstração de que a importação tenha sido realizada com intenção fraudulenta; que a fiscalização admite que cada operação, individualmente, não prova a ocultação da empresa VIMACEDO, 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. Citam jurisprudência administrativa.

Sem razão as recorrentes.

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 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 VIMACEDO. Reporta-se a cinco declarações de importação onde houve adiantamento de valores antes mesmo do despacho de importação. Esse fato inclusive é admitido pela AFIL e justificado 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.

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

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

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

No entanto, não há sequer menção à existência desse tipo de comprovação, nem mesmo por meio de comunicações eletrônicas — como e-mails —, amplamente utilizadas tanto para viabilizar negociações quanto para registrar os compromissos assumidos.

No presente processo, apenas a DI nº 08/0792818-0, registrada em 29/05/2008, comporta exame de mérito, em razão da preliminar de decadência parcialmente acolhida pela DRJ, que assim pontuou:

A análise da escrituração contábil constante dos autos demonstra que a AFIL registrava os adiantamentos dos clientes vinculando-os às respectivas NFs de saída e os pagamentos aos fornecedores externos por meio de vinculação às NFs de entrada.

Em sua impugnação, a AFIL alega que os adiantamentos eram efetuados após o faturamento do exportador. No entanto, os próprios documentos trazidos com a impugnação atestam que para a DI remanescente em litígio, DI nº 08/0792818-0, o prazo para pagamento era 30 dias após o embarque, conforme fatura de fl. 702.

Dessa forma, tendo sido o embarque realizado em 23/05/2008, conforme CRT de fl. 700, o prazo para pagamento terminaria em 23/06/2008. Em 09/06/2008 - fl. 710, consta o pagamento de R\$ 127.282,40 à Lanticer S.A. referente à NF de entrada 11.040, que é justamente à correspondente à DI nº 08/0792818-0:

(...)

Portanto, os adiantamentos recebidos em 26/05/2008 e em 29/05/2008, nos valores de R\$ 150.000,00 e R\$ 21.500,00 - fls. 712 e 711, foram anteriores tanto à emissão da NF de saída como ao pagamento ao fornecedor em 09/06/2008, além de corresponderem a 100% do valor de venda, R\$ 171.500,00, constante da NF de saída nº 16.883, de 04/06/2008:

(...)

Embora o lançamento referente as demais DIs objeto do auto de infração tenha sido cancelado em virtude da decadência, a análise dos documentos acostados aos autos atestam que o recebimento de adiantamentos da Vimacedo antes do pagamento aos fornecedores era usual e representavam na sua grande maioria 100% do valor de venda, sendo alguns efetuados, inclusive, antes do embarque conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Cumpre destacar que todas as NFs de saída foram emitidas no mesmo dia do desembaraço e que algumas NFs de entrada eram emitidas sempre no dia de registro das DIs, ou seja, algumas antes do desembaraço da mercadoria:

(...)

Some-se a isso que, no processo nº 11128.009027/2008-11 - que originou o lançamento em exame - foram identificadas antecipações de clientes da ordem de **R\$ 45.000.000,00**. Tais fatos evidenciam que a operação não se deu em caráter eventual, mas sim como parte de uma rotina organizada entre a recorrente e clientes.

A análise conjunta desses elementos permite inferir, de forma segura, a intenção dolosa da AFIL, com evidente envolvimento da VIMACEDO, afastando a tese de que as importações foram para revenda.

Cumpre também salientar que as recorrentes não apresentaram 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 desembaraçados 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 às recorrentes quanto à alegação de ausência de dolo específico. O conjunto probatório demonstra de forma coerente e segura que as importações foram realizadas com participação dolosa da recorrente e ocultação do real adquirente, justificando plenamente a multa aplicada.

3.2 Documentação em nome da importadora

As recorrentes alegam que todos os documentos da importação (fatura comercial, conhecimento de carga, DI) estão em nome da própria importadora (AFIL), indicando que ela foi a real adquirente e responsável pela negociação com o exportador.

Dizem que a cliente (VIMACEDO) 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.

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

Invocam 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.

Concluem, 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 AFIL 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 VIMACEDO, e não da AFIL, sendo esta utilizada apenas como um instrumento formal, cedendo seu nome e documentação para possibilitar que a VIMACEDO 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 VIMACEDO 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 VIMACEDO 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 VIMACEDO, 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.

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 conhecer os recursos voluntários apresentados por RF Importação Exportação e Comércio Ltda. e Vimacedo Comércio de Cereais Ltda. e negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3002-004.296 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11128.722900/2013-14

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

DOCUMENTO VALIDADO